IONELA MUNTEANU

EXPERTIZA CONTABILĂ

Compendiu adnotat de reglementare

Spețe practice

ȘTIINȚE ECONOMICE

PRO UNIVERSITARIA

Ionela MUNTEANU

EXPERTIZA CONTABILĂ

♦ Compendiu adnotat de reglementare
♦ Spețe practice

PRO UNIVERSITARIA 2025
BUCUREȘTI

Scanned with OKEN Scanner

Editat de **Pro Universitaria SRL**, editură cu prestigiu recunoscut.

Editura **Pro Universitaria** este acreditată CNCS în domeniul Științelor Umaniste și CNATDCU (lista A2-Panel 4) în domeniul Științelor Sociale.

Copyright © **2025, Editura Pro Universitaria**
Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin **Editurii Pro Universitaria.**

Nicio parte din acest volum (fragment sau componentă grafică) nu poate fi copiată fără acordul scris al **Editurii Pro Universitaria.**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
MUNTEANU, IONELA
Expertiza contabilă : compendiu adnotat de reglementare : spețe practice / Ionela Munteanu. - București : Pro Universitaria, 2025
Conține bibliografie
ISBN 978-606-26-2025-7

657

Referenți științifici:
Prof. univ. dr. Ioan-Bogdan Robu, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza" din Iași
Prof. univ. dr. Liliana Ionescu-Feleagă, Academia de Studii Economice din București

Redactor: Elena Onea
Tehnoredactor: Victor-Ovidiu Căpriceru
Copertă: Vlad Pătruță

Redacție:
tel.: 0732.320.664
e-mail: editura@prouniversitaria.ro
www.prouniversitaria.ro
Editura Pro Universitaria

Librăria UJmag:
tel.: 0733.673.555; 021.312.22.21
e-mail: comenzi@ujmag.ro
www.ujmag.ro
Ujmag.ro

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Cuvânt înainte 13

CAPITOLUL 1
Elemente conceptuale introductive și de reglementare privind expertiza contabilă 15
1.1. Reglementarea misiunilor de expertiză contabilă 16
1.2. Clasificarea expertizelor contabile 19
1.3. Reflecții privind constituirea expertizei contabile ca mijloc de probă 22
1.4. Cine poate efectua expertize contabile? 25
1.5. Doar expertul contabil poate efectua expertize tehnice judiciare în domeniul financiar-contabil? 29

CAPITOLUL 2
Perspectiva deontologică asupra misiunilor de expertiză contabilă 33
2.1. Destinatarii expertizelor contabile 33
2.2. Scopul expertizelor contabile 34
2.3. Principiile deontologice ale misiunilor de expertiză contabilă 35
2.3.1. Independența expertului contabil – principiu fundamental în activitatea de expertiză contabilă 37
2.3.2. Principiul competenței în derularea expertizelor contabile 40
2.3.3. Principiul calității – o condiție a expertizei contabile 44
2.3.4. Principiul confidențialității și al respectării secretului profesional în expertizele contabile 49
2.3.5. Principiul acceptării expertizelor contabile 51
2.3.6. Principiul responsabilității în expertiza contabilă 52

CAPITOLUL 3
Procedurile expertizei contabile: demersuri tehnice și profesionale 56
3.1. Aspecte procedurale generale în efectuarea expertizelor contabile 56
3.2. Cadrul general procedural privind expertiza contabilă judiciară 57
3.2.1. Numirea experților contabili judiciari 63
3.2.2. Stabilirea bugetului de timp în expertiza contabilă judiciară 66

Scanned with OKEN Scanner

3.2.3. Documentarea misiunilor de expertiză contabilă judiciară 69
3.2.4. Elaborarea raportului de expertiză contabilă judiciară 74
3.2.5. Semnarea și depunerea raportului de expertiză contabilă judiciară 83
3.2.6. Aspecte privind onorariul cuvenit pentru expertiza contabilă judiciară 84
3.2.7. Auditarea calității rapoartelor de expertiză contabilă judiciară 89
3.3. Norme de lucru în expertiza contabilă extrajudiciară 92
3.3.1. Contractarea lucrărilor de expertiză contabilă extrajudiciară 93
3.3.2. Stabilirea bugetului de timp în expertiza contabilă extrajudiciară 95
3.2.3. Documentarea misiunilor de expertiză contabilă extrajudiciară 95
3.2.4. Elaborarea raportului de expertiză contabilă extrajudiciară 97
3.2.5. Aspecte privind onorariul cuvenit pentru expertiza contabilă extrajudiciară 99

CAPITOLUL 4
Răspunderea în derularea expertizelor contabile 100
4.1. Delegarea și supravegherea lucrărilor pe parcursul misiunilor de expertiză contabilă 101
4.2. Răspunderea disciplinară 102
4.3. Răspunderea contravențională sau administrativă 104
4.4. Răspunderea penală 107
4.5. Răspunderea civilă 109

CAPITOLUL 5
Jurisprudență și studii de caz 111
5.1. Diverse exemple de jurisprudență privind valorificarea rapoartelor de expertiză contabilă 111
5.1.1. Exemple de jurisprudență referitoare la specializarea expertului 114
5.1.2. Jurisprudență privind efectele constatării mărturiei mincinoase în expertiza tehnică judiciară 115
5.1.3. Calitatea expertizelor contabile ca mijloc de probă reflectată în jurisprudență 117
5.1.4. Exemplu de jurisprudență privind decontarea onorariului cuvenit expertizei 122

Scanned with OKEN Scanner

5.2. Studii de caz privind expertiză contabilă 126
5.2.1. Studiu de caz – expertiză contabilă judiciară calcul creanță insolvență – Raport de expertiză contabilă judiciară 126
5.2.2. Studiu de caz calcul sume datorate – Raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile judiciare și Răspuns la obiecțiunile adresate raportului de expertiză contabilă judiciară 141
5.2.3. Studiu de caz privind calcul dobânzi penalizatoare – Raport de expertiză contabilă judiciară 151
5.2.4. Studiu de caz privind calculul drepturilor salariale cuvenite câștigate în instanță – Raport de expertiză contabilă extrajudiciară ... 166
5.3. Grile de testare și fixare a învățării 173
5.3.1. Grile propuse pentru testarea și fixarea învățării 173
5.3.2. Răspunsuri la grile 189

Anexe
Anexa nr. 1 190
Anexa nr. 2 191
Anexa nr. 3 193
Anexa nr. 4 196

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE 199

Scanned with OKEN Scanner

ABREVIERI

Instituții/instanțe/organizări

AJFP	-	Administrația Județeană a Finanțelor Publice
ANEVAR	-	Asociația Națională a Evaluatorilor Autorizați din România
CAFR	-	Camera Auditorilor Financiari din România
CECCAR	-	Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România
CJUE	-	Curtea de Justiție a Uniunii Europene
Corpul	-	Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România
DGRFP	-	Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București
DUANPAC	-	Departamentul pentru urmărirea aplicării normelor profesionale și auditului de calitate
EEEI		European Expertise & Expert Institute
G.E.J.	-	Grupul Experților Judiciari
IASB	-	Consiliul (de elaborare) a Standardelor Internaționale de Contabilitate
ICCJ	-	Înalta Curte de Casație și Justiție
IFAC	-	Federația Internațională a Contabililor (în engleză, International Federation of Accountants)

Convenții și acte normative

C. pen	-	Cod penal
C. pr. pen.	-	Codul de procedură penală
C. proc. Civ.	-	Cod de procedură civilă
CEDO	-	Convenția Europeană a drepturilor Omului
CPC	-	Codul de procedură civilă
CPP	-	Codul de procedură penală
O.G.	-	Ordonanța Guvernului
O.M.J	-	Ordinul ministrului justiției
O.U.G	-	Ordonanța de urgență a Guvernului

Alte abrevieri

alin.	-	alineat(ul)
art.	-	articol(ul)

Scanned with OKEN Scanner

et al.	-	și colaboratorii
lit.	-	litera
M.Of.	-	Monitorul Oficial
nr.	-	număr
TVA	-	taxa pe valoare adăugată
vol.	-	volum(ul)

Scanned with OKEN Scanner

Părinților mei, care mi-au insuflat că
omul se deosebește prin muncă, perseverență și adevăr.

Scanned with OKEN Scanner

Cuvânt înainte

Exercitarea misiunilor de expertiză contabilă, atât în sfera judiciară, cât şi extrajudiciară, prezintă complexitatea celor mai înalte provocări ale profesiei contabile. Îndrumate de standardele profesiei şi subordonate constrângerilor legale, exercitarea misiunilor de expertiză incumbă profesioniştilor contabili un grad înalt de specializare, neutralitate profesională şi responsabilitate morală.

Ideea acestei cărţi izvorăşte din nevoia resimţită de însăşi autoarea, în decursul exercitării mai multor mandate de expertiză tehnică judiciară şi extrajudiciară pe parcursul unei perioade îndelungate de timp, de a reuni într-un compendiu sistematizat reglementările relevante exercitării misiunilor de expertiză contabilă. Provocările întâlnite de expert pe parcursul desfăşurării lucrărilor de expertiză sunt multiple. Cunoaşterea temeinică a legislaţiei, a practicii judiciare şi a normativelor deontologice ale profesiei sunt fundamente ale răspunderii expertului, iar stăpânirea lor temeinică oferă încredere în exercitarea mandatului şi contribuie la elaborarea unor lucrări de calitate.

Renumele unui expert contabil se clădeşte prin calitatea muncii sale, prin puterea de a transforma munca analitică robustă a evenimentelor şi tranzacţiilor financiar-contabile într-un limbaj clar, uşor de înţeles şi explicativ pentru persoane care nu deţin cunoştinţe vaste sau care nu activează în domeniul financiar contabil. Înţelegerea subtilităţilor fenomenelor financiare, modul cum acestea se reflectă în contabilitate, cum generează sau ocolesc obligaţia fiscală sau răspunderea comercială, sunt câteva dintre atributele expertului contabil.

Pornind de la experienţa expertizei şi de la conştiinţa provocărilor complexe ale mandatului de expert contabil, prezenta carte reuneşte într-un compendiu regulile legale şi profesionale ce definesc expertiza contabilă, adnotate cu exemple sugestive din jurisprudenţă, complementate cu exemple practice şi antrenate cu diverse teste de autoevaluare periodică a cunoştinţelor.

Misiunea expertului contabil este dificilă când cunoaşterea legislaţiei necesită îmbunătăţire sau când rolul expertului nu este înţeles deplin. Aşteptările celor care solicită efectuarea expertizei contabile sunt mari şi uneori chiar eronat direcţionate. Nu de puţine ori întrebările adresate expertului sunt formulate incorect sau insuficient pentru a surprinde esenţa unor conjuncturi contabile,

Scanned with OKEN Scanner

financiare sau economice. Experienţa practicii în domeniul financiar-contabil conduce către sesizarea rapidă a unor asemenea lacune sau impedimente.

- *Trebuie expertul să semnaleze formularea necorespunzătoare a întrebărilor adresate expertizei?*
- *Poate expertul să extindă răspunsul peste sfera întrebării?*
- *Trebuie expertul să se rezume la a răspunde punctual întrebărilor adresate?*

Acestea sunt câteva dileme care apar adesea în practica expertizelor contabile. Cadrul general de reglementare aduce o serie de reguli, normativele profesiei ghidează în alegerea conduitei recomandată drept corespunzătoare, iar moralitatea şi profesionalismul expertului contabil sunt modelate de experienţă şi conjugă către modalitatea de formulare a concluziilor expertizei.

Lucrarea prezintă adnotări şi exemple practice despre ce ar putea să însemne *a păstra intactă încrederea* în expertiza contabilă ca instrument probatoriu. Sunt selectate câteva exemple din jurisprudenţă pentru a arăta că expertul ar trebui să se opună oricărei presiuni de a omite informaţii, respectând adevărul ca o valoare centrală a profesiei. Deopotrivă, pentru a fi mereu la curent cu modificările legislative şi a menţine un standard ridicat de cunoştinţe, practicienii şi profesioniştii contabili manifestă nevoia permanentă de a fi informaţi.

Prezenta lucrare se doreşte a veni în sprijinul practicienilor activi în sfera expertizelor contabile, dar şi în ajutorul celor aflaţi în diverse stadii de învăţare sau perfecţionare profesională, oferind un suport informativ solid în privinţa reglementărilor incidente şi exemple practice relevante. Utilitatea compendiului constă în capacitatea sa de a îmbina repertoriul legislativ cu practica, ajutând expertul contabil activ, sau profesioniştii în devenire, să aprofundeze înţelegerea provocărilor pe care le pot întâlni în misiunile lor. Prin prezentarea unor speţe concrete, lucrarea sprijină dezvoltarea competenţelor analitice, esenţiale pentru clarificarea contextelor economico-financiare complexe. Deopotrivă, lucrarea îşi propune să contribuie la menţinerea unui nivel înalt de standarde etice şi profesionale, să asigure un fundament robust pentru luarea deciziilor şi îndeplinirea responsabilităţilor profesioniştilor contabili cu rigurozitate şi obiectivitate.

Autoarea

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

Elemente conceptuale introductive și de reglementare privind expertiza contabilă

Expertiza contabilă, în sens larg, reprezintă misiunea efectuată de experți atestați, independenți și competenți de a derula lucrări în anumite specializări, cu responsabilitate, devotament și în condiții de păstrarea secretului profesional, scopul fiind acela de a contribui la aflarea adevărului.

Fie că acționează prin dispoziția unor organe judiciare sau la solicitarea unor persoane fizice sau juridice, derularea misiunii *expertizei contabile* vizează o lucrare științifică personală, critică, prin care profesionistul își exprimă liber un punct de vedere cu scopul de a contribui în mod obiectiv la elucidarea unor întrebări, cauze sau stări de fapt.

Deși terminologia *expertiza contabilă* se folosește în practică pentru desemnarea unor lucrări în domeniul financiar-contabil, totuși sintagma încifrează un sens mai amplu, necesitând adesea ca expertul în specializarea contabilitate să dețină competențe și în alte specializări, precum consultanța fiscală, evaluare sau în procedura insolvenței. Se poate afirma prin urmare că *expertiza contabilă* este în esență o formă primordială de manifestare a profesiei experților tehnici în specializarea contabilitate, condiționată adesea de înrudirea cu specializările fiscalitate, evaluare sau insolvență.

Lucrările de expertiză dețin o însemnătate aparte în special în procedurile litigioase, în împrejurările complexe care necesită cunoștințe robuste pentru dezlegarea adevărului. Pornind de la sensul întâlnit în reglementările legale, acela de *expertiză tehnică judiciară*, prezenta lucrare se concentrează îndeosebi pe domeniul contabilității și, în subsidiar, pe legăturile acestui domeniu cu specializări înrudite pentru a surprinde complexitatea și multidisciplinaritatea sferei financiar-contabile. Demersul excedă sfera judiciară și include în prezentare specificul *expertizei tehnice extrajudiciare*, urmărind diverse forme de întrunire a acordului părților în privința importanței și necesității opiniei contabile specializate.

Prezenta lucrare se concentrează îndeosebi asupra formei misiunilor cel mai amplu reglementate, în special prin norme legale și ghiduri profesionale, aceea a expertizelor contabile. Misiunea expertizei contabile este minuțios descrisă în

Scanned with OKEN Scanner

cadrul reglementărilor organismului profesional al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (denumit „CECCAR" sau „Corpul" în continuare). În completarea acestora, lucrarea își propune să surprindă aspecte practice și conjuncturale când expertiza contabilă se întrepătrunde cu alte specializări, punctând asupra cadrului relevant de reglementare și dezvoltând situații comparative cu impact practic concret.

În esența sa, expertiza contabilă este o lucrare orientată eminamente către aflarea adevărului. Necesitatea apelării la opinia specialiștilor contabili pentru efectuarea unor lucrări de expertiză își are izvoarele în incertitudine, în nevoia de a clarifica fapte sau în exercitarea prerogativelor probatorii în situațiile litigioase. Rolul specialistului în exercitarea misiunii expertizei contabile este acela de a răspunde fundamentat, punctual, cu profesionalism și cu respectarea normelor deontologice și de reglementare, tuturor întrebărilor pentru care expertiza sa este solicitată.

Activitatea expertului contabil se subordonează nemijlocit exigențelor etice ale profesiei. Elaborarea lucrării de expertiză contabilă reprezintă forma concretă prin care profesionistul contabil raportează rezultatele unui proces laborios care îmbină rigorile metodologice cu raționamentul profesional.

Astfel cum standardele profesiei contabile o indică, expertiza constituie un concept distinct față de audit, control, revizie sau verificare[1]. Distincția majoră constă în aceea că expertiza implică în mod intrinsec libertatea expertului de a-și exprima punctul de vedere în raport cu obiectivele sau faptele analizate. Astfel, expertiza se caracterizează printr-un demers personal și critic, care integrează atât rezultatele evaluării faptelor din perspectiva corectitudinii lor formale și materiale, cât și opinia expertului cu privire la cauzele și efectele asociate obiectului cercetării.

1.1. Reglementarea misiunilor de expertiză contabilă

Cadrul de referință al exercitării misiunilor de expertiză contabilă este fundamentat în România pe un ansamblu de reglementări legale și standarde profesionale, menite să asigure rigoarea și integritatea acestor activități:

- Din perspectiva **legală**, activitatea este reglementată prin acte normative precum O.G. nr. 2/2000 actualizată privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, Ordonanța nr. 65/1994 republicată și

[1] Distincția este evidențiată încă din preambulul Standardului profesional nr. 35 – Expertizele contabile, Editura CECCAR, Ediția a VI-a revizuită și actualizată. (2014), ISBN 978-606-580-075-5

Scanned with OKEN Scanner

actualizată, privind organizarea activității experților contabili și a contabililor autorizați.

- Din perspectiva **reglementărilor procedurale**, Codul de procedură civilă și Codul de procedură penală stabilesc cadrul juridic procedural în care expertiza contabilă judiciară este solicitată și utilizată. Începând cu anul 2024, a intrat în vigoare Ordinul ministrului justiției nr. 1190/2023 care aduce o serie de clarificări în privința competențelor și a atestărilor profesioniștilor care efectuează expertize tehnice judiciare[2]. Deopotrivă, recenta reglementare propune o serie de exemple de întrebări (obiective) adresate expertizelor tehnice judiciare, menite să reducă din cazurile de formulare eronată sau de adresare greșită a întrebărilor unor specialiști fără competențe în specificul expertizei solicitate.
- În plan **profesional**, misiunile de expertiză contabilă sunt guvernate de standardele și normele emise de Corpul Experților Contabili și a Contabililor Autorizați din România (CECCAR), Codul etic național al profesioniștilor contabili, Standardul profesional nr. 35 privind expertizele contabile, precum și de norme și ghiduri specifice elaborate pentru a detalia cerințele tehnice și deontologice ale profesiei.

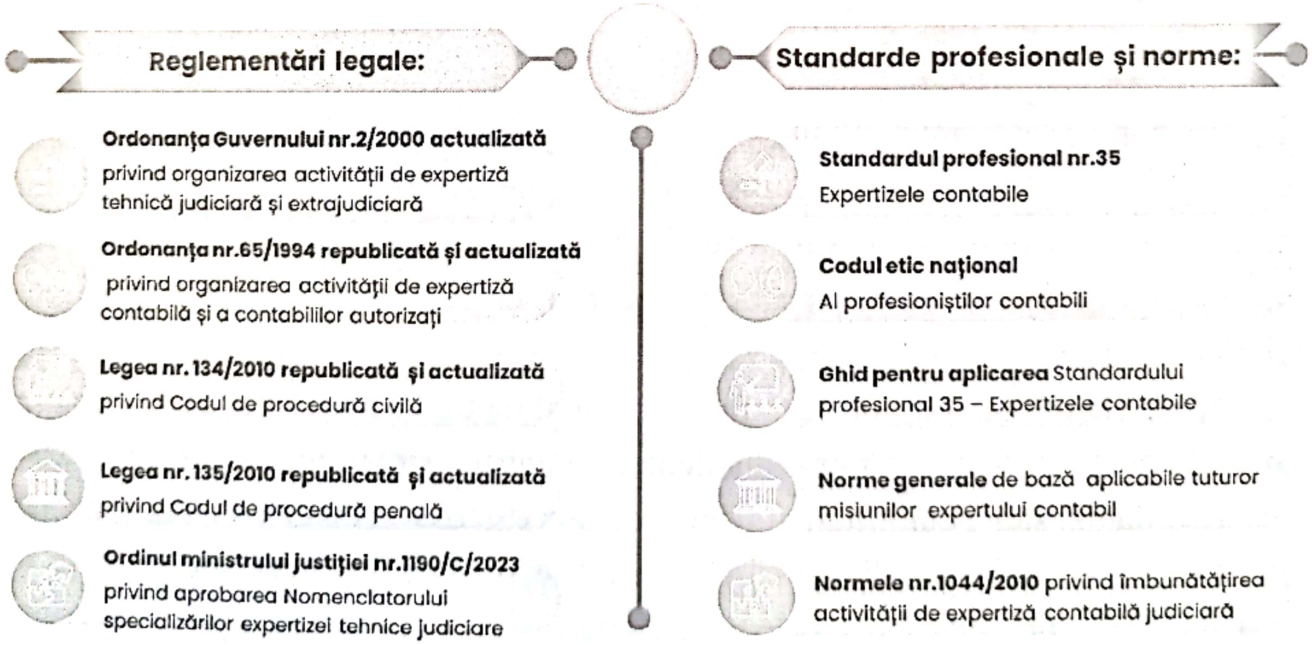

Figura 1. Cadrul de referință privind exercitarea misiunilor de expertiză contabilă
Sursa: Reprezentare proprie a principalelor reglementări relevante expertizei contabile

[2] Perlik, R.A., „Preliminarii în legătură cu efectele expertizei tehnice judiciare", Universul Juridic Premium nr. 12/2024.

Scanned with OKEN Scanner

În contextul reglementărilor actuale, intrarea în vigoare începând cu data de 19 ianuarie 2024 a Ordinului nr. 1.190/C din 13 iulie 2023 privind aprobarea Nomenclatorului specializărilor expertizei tehnice judiciare, aduce o serie de clarificări în privința domeniului expertizei contabile judiciare. Printre acestea, se evidențiază clarificarea competențelor necesare pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare și alinierea acestora la cerințele interdisciplinare. Rămâne totuși neclarificată competența de efectuare a expertizelor tehnice judiciare în specializarea *Fiscalitate* (poziția 70 din Ghidul specializărilor), întrucât legiuitorul nu prevede nicio mențiune privind autorizările ori atestatele care pot privi specializarea, deși face referire la Camera Consultanților Fiscali ca fiind autoritatea competentă care reglementează, organizează, coordonează și autorizează activitatea de consultanță fiscală în România. Reglementarea își propune, în schimb, să ofere repere de îndrumare organelor jurisdicționale în formularea mai clară a obiectivelor adresate expertizelor tehnice judiciare, prin adaptarea textului la specializările necesare fiecărei cauze.

În practică, se întâlnesc situații când obiectivele expertizelor tehnice judiciare sunt formulate necorespunzător specializării contabile sau când experții numiți să efectueze expertizele nu dețin toate autorizările sau specializările necesare obiectivelor stabilite. *Nomenclatorul specializărilor expertizelor contabile* și *Ghidul specializărilor expertizei tehnice judiciare* aduc o serie de clarificări necesare practicii judiciare. În aprecierea intenției legiuitorului de a uniformiza înțelegerea nivelului și gradului de specializare a profesioniștilor tehnici judiciari desemnați pentru realizarea mandatelor lor, practica următorilor ani va releva aportul acestor normative noi la creșterea calității expertizelor tehnice judiciare.

Exercitarea misiunilor de expertiză contabilă trebuie realizată cu respectarea ansamblului reglementărilor incidente. Pentru situațiile în care există neconcordanțe sau posibilități de interpretare diferită a diverselor reglementări privind expertiza contabilă, prezintă prioritate reglementările legale, urmate de reglementările procedurale și cele profesionale.

Definirea conceptului de expertiză contabilă este statuată în Standardul profesional 35 emis de CECCAR:

Scanned with OKEN Scanner

*„Expertizele contabile sunt **mijloace de probă** utilizabile în rezolvarea unor cauze care necesită **cunoștințe de strictă specialitate** din partea unor persoane care **au calitatea de expert contabil**. Expertizele contabile dispuse la cerere (a părților) sau din oficiu în fazele de instrumentare și de judecată ale unor cauze civile, atașate sau nu unui proces penal, se numesc expertize contabile judiciare. Toate celelalte expertize contabile sunt extrajudiciare". (Norma 350, „Cadrul de referință al misiunilor privind expertizele contabile", din Standardul profesional 35).*

Deși standardul profesional se referă la expertiza contabilă ca *mijloc de probă* în sens general, totuși este de remarcat că expertiza contabilă nu este un mijloc de probă în justiție decât în anumite condiții. De exemplu, ea poate fi un mijloc de probă dacă efectuarea ei este solicitată de un organ cu atribuții jurisdicționale și dacă întocmirea ei este realizată în condiții de calitate de expertul/experții desemnați/numiți de respectivul organ. Cu alte cuvinte, dacă într-o cauză litigioasă aflată pe rolul instanței de judecată, o parte prezintă în susținerea punctului său de vedere un raport de expertiză contabilă extrajudiciară, respectivul raport nu poate fi considerat un mijloc de probă *per se* în justiție. În măsura în care judecătorul consideră necesară efectuarea unei expertize, acesta apreciază punctele de vedere și înscrisurile prezentate de părți, având prerogativele inclusiv de a dispune efectuarea unui raport de expertiză contabilă judiciară, urmând a decide ulterior asupra utilității expertizei și a considerării sale ca mijloc admisibil de probă. Drept urmare, definirea conceptuală a expertizei contabile ar trebui să fie corectată în normativul profesional, pentru alinierea textului la contextul concret al condițiilor pe care expertiza ar trebui să le îndeplinească pentru a fi un *mijloc de probă*.

1.2. Clasificarea expertizelor contabile

Standardul 35 clasifică tipurile de expertize contabile în funcție de scopul pentru care au fost solicitate, de natura obiectivelor și de natura juridică.

Scanned with OKEN Scanner

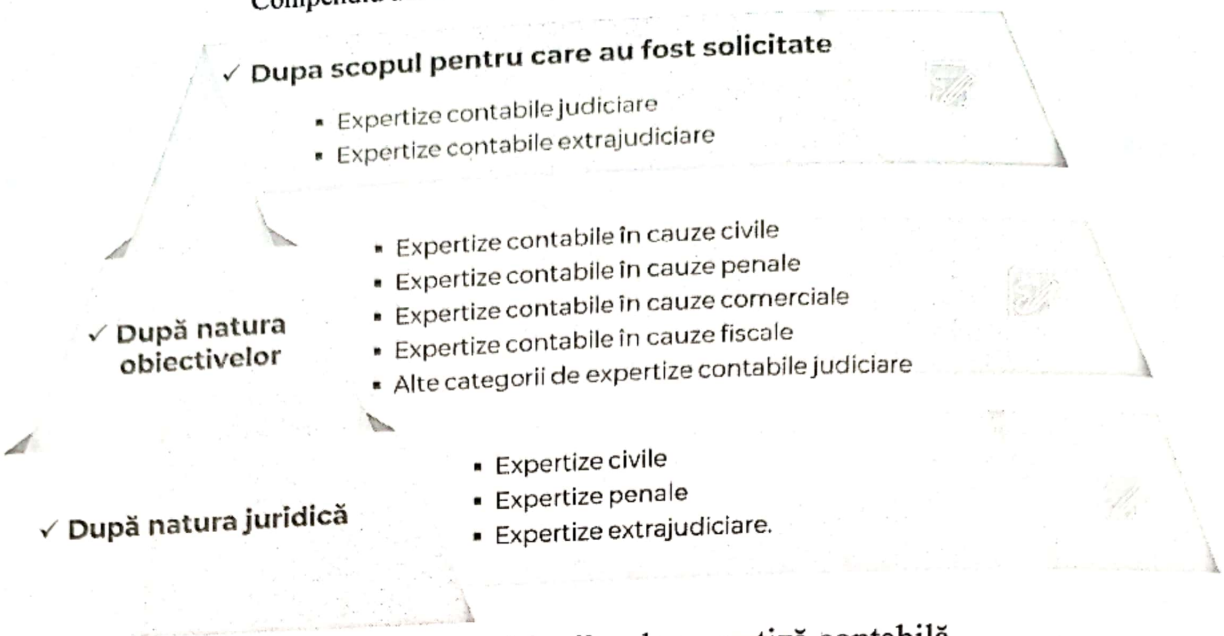

Figura 2. Clasificarea misiunilor de expertiză contabilă
Sursa: Reprezentare proprie a clasificării expertizelor contabile, bazată pe prevederile Standardului profesional 35

Expertiza tehnică judiciară este solicitată de autorități competente, precum instanțele judecătorești, organele de urmărire penală sau alte entități cu atribuții jurisdicționale, având scopul de a clarifica faptele sau împrejurările relevante pentru soluționarea unui litigiu. Aceasta este realizată de un expert tehnic judiciar sau un specialist desemnat, iar baza sa legală (forma înscrisului prin care este dispusă) constă în încheiere sau ordonanță, după caz, emisă de autoritățile în drept.

Odată ce se dispune efectuarea expertizei tehnice judiciare și este numit un expert, efectuarea misiunii expertizei are caracter obligatoriu pentru expertul desemnat de autoritatea în drept. Refuzul de efectuare a expertizei tehnice judiciare poate fi formulat doar în cazuri temeinice și se supune aprobării autorității care a dispus numirea.

O calitate deosebită a expertizelor judiciare este aceea că ele au, în principiu, statutul de mijloc de probă în justiție, contribuind în contextul tuturor probelor administrate într-o cauză la formarea dispozițiilor sau concluziilor instanței. Valoarea probatorie a expertizelor judiciare este consolidată în practică prin corelarea acestora cu alte dovezi din dosar, fiind în multe cazuri instrumente importante în soluționarea cauzelor complexe.

Expertiza tehnică extrajudiciară este inițiată la cererea persoanelor fizice sau juridice, având un caracter preponderent opțional din perspectiva posibilității

Scanned with OKEN Scanner

de acceptare sau nu pe care o are expertul tehnic extrajudiciar. Expertiza tehnică extrajudiciară este utilizată, de regulă, pentru susținerea unor puncte de vedere sau pentru facilitarea unor înțelegeri amiabile între părți. Procedurile misiunii sunt realizate de experți tehnici extrajudiciari, pe bază de contract agreat și semnat cu partea solicitantă.

Spre deosebire de expertiza judiciară, aprecierea în instanță a valorii probatorii a expertizei extrajudiciare prezintă aprecieri controversate[3], ea servind mai degrabă ca instrument de orientare sau ca argument pentru inițierea unei expertize judiciare. Deși în doctrină[4] exista opinii care militează pentru caracterul probator al expertizei extrajudiciare, practica judiciară arată faptul că aceste expertize, deși nu sunt recunoscute ca probe oficiale, pot influența soluțiile prin clarificarea unor aspecte tehnice, mai ales în fazele preliminare ale litigiilor.

	Expertiza tehnică judiciară	Expertiza tehnică extrajudiciară
Cine o dispune?	Organele de urmărire penală, instanțele judecătorești sau alte organe cu atribuții jurisdicționale	Are un caracter consensual, se realizează la solicitarea persoanelor fizice sau juridice
Cine o efectuează?	Expertul tehnic judiciar sau Specialistul numit	Expertul tehnic extrajudiciar.
Când se dispune?	Pentru lămurirea unor fapte sau împrejurări ale unui litigiu.	Pentru argumentarea sau soluționarea amiabilă a unor spețe.
Prin ce se dispune?	Prin Încheiere sau prin Ordonanță.	Printr-un contract semnat de partea solicitantă și se expertul tehnic extrajudiciar.
Este mijloc de probă?	Este mijloc de probă în justiție	Nu este mijloc de probă în justiție

Figura 3. Principalele deosebiri dintre misiunile de expertiză tehnică judiciare și misiunile de expertiză tehnică extrajudiciare
Sursa: Reprezentare proprie inspirată de reglementări și de practică

Expertizele tehnice judiciare și expertizele tehnice extrajudiciare se diferențiază printr-o serie de caracteristici privind organizarea și modul de

[3] Galan, M.E., „Forța probantă a raportului de expertiză fiscală", Tax Magazine, no. 5 (2023): 295–308.

[4] Roșu, E., „Forța probantă a expertizei extrajudiciare în procesul civil", Universul Juridic Premium, 2018.

Scanned with OKEN Scanner

desfășurare[5]. Deși atât expertiza tehnică judiciară cât și expertiza tehnică extrajudiciară reprezintă lucrări de specialitate executate de profesioniști ale căror cunoștințe sunt supuse unei serii de verificări, totuși există o serie de deosebiri între cele două misiuni, precum se poate observa în Figura nr. 3 și cum urmează să dezvoltăm la paragrafele următoare.

1.3. Reflecții privind constituirea expertizei contabile ca mijloc de probă

Considerarea expertizelor contabile în categoria mijloacelor de probă nu trebuie apreciată în sens strict. Caracterul probator al expertizelor este influențat preponderent de reglementările aplicabile diverselor tipuri de expertize:

- Aprecierea expertizei contabile ca mijloc de probă în justiție este specific expertizelor contabile judiciare, sub condiția îndeplinirii anumitor condiții de calitate care pot aduce contribuția acestor misiuni la aflarea adevărului.
- Expertizele extrajudiciare sunt efectuate în afara proceselor justițiare și servesc ca mijloace de argumentare sau de soluționare amiabilă a unor împrejurări, dispute, contradicții.

În cadrul procesual civil reglementat de Codul de procedură civilă din România, hotărârile judecătorești pot fi întemeiate pe (1) *motive de fapt și de drept,* (2) *pe explicații* sau (3) *pe mijloace de probă,* condiția fiind ca acestea sa fi fost supuse, în prealabil, dezbaterii contradictorii a părților aflate în litigiu[6].

> *„Articolul 250. **Obiectul probei și mijloacele de probă***
> *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin **expertiză**, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege. (...)*

[5] Organizarea și modul de desfășurare ale expertizelor tehnice judiciare și extrajudiciare sunt stabilite prin Ordonanța nr. 2/2000 actualizată, coroborat cu reglementările legale, procedurale și profesionale prezentate în subcapitolul 1.1. din prezenta lucrare.

[6] Potrivit art.14, Contradictorialitatea, alin. (6) din Codul de procedura civilă, *„Instanța își va întemeia hotărârea numai pe motive de fapt și de drept, pe explicații sau pe mijloace de probă care au fost supuse, în prealabil, dezbaterii contradictorii."*

Scanned with OKEN Scanner

*Articolul 264. **Aprecierea probelor***
*(1) Instanța va examina probele administrate, **pe fiecare în parte și pe toate în ansamblul lor.** (...)*
*(2) În vederea stabilirii existenței sau inexistenței faptelor pentru a căror dovedire probele au fost încuviințate, **judecătorul le apreciază în mod liber,** potrivit convingerii sale, în afară de cazul când legea stabilește puterea lor doveditoare."*
*Articolul 330 **Încuviințarea expertizei***
*(1) Când, **pentru lămurirea unor împrejurări de fapt,** instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști, va numi, la cererea părților ori din oficiu, **unul sau 3 experți**." (Codul de procedură civilă)*

Considerând definiția expertizei contabile ca mijloc de probă, se reține faptul că aceasta se constituie într-o probă admisibilă în cadrul procesual judecătoresc civil condiționat de supunerea sa în prealabil la o dezbatere contradictorie a părților[7]. Cu alte cuvinte, părțile își pot exprima punctele de vedere cu privire la concluziile expertizei contabile, pot aduce critici bazate pe prevederi legale sau pe înscrisuri, pot formula întrebări clarificatoare sau întrebări suplimentare față de raportul de expertiză[8]. Față de asemenea situații contradictorii, obligația expertului contabil este de a da curs clarificărilor admise de instanță, respectiv de a răspunde cu profesionalism fiecărui aspect solicitat.

---

[7] A se vedea și hotărârile CEDO pronunțate în cauzele *Dowsett c. Regatului Unit al Marii Britanii* (§ 41) și *Belziuk c. Poloniei* (§ 37) în sensul „*Curtea reiterează faptul că un aspect fundamental al **dreptului la un proces echitabil** este ca procedura penală să fie contradictorie și că ar trebui să existe egalitate de arme între acuzare și apărare, ceea ce înseamnă că atât acuzării, cât și apărării trebuie să le fie dată oportunitatea de a cunoaște și de a comenta asupra observațiilor și probelor aduse de partea adversă*".

[8] Moceanu, M., citează, *mutatis mutandis*, hotărârile CEDO pronunțate în pronunțată în Cauza Mantovanelli împotriva Franței, paragraful 33 (1997), în Cauza Lobo Machado împotriva Portugaliei, paragraful 31 (1996), în Cauza Niderost-Huber împotriva Elveției, paragraful 24 (1997) în sensul „*unul dintre elementele unei proceduri echitabile în temeiul art. 6 paragraful 1 din Convenție este caracterul contradictoriu al acesteia: fiecare parte trebuie să aibă, în principiu, posibilitatea nu doar de a prezenta elementele necesare apărării sale și succesului pretențiilor sale, ci și de a lua cunoștință și de a discuta toate dovezile sau observațiile prezentate judecătorului, în scopul de a influența decizia instanței*".

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul procesual penal reglementat de Codul de procedură penală, rapoartele de expertiză sunt enumerate în cuprinsul mijloacelor de probă. Totuși, legiuitorul clarifică în procedura aprecierii probelor că acestea *nu au o valoare dinainte stabilită de lege, ci sunt supuse liberei aprecieri a organelor judiciare în contextul evaluării în ansamblu a tuturor mijloacelor probatorii administrate*[9].

> *„Articolul 172* ***Dispunerea efectuării expertizei sau a constatării***
> *(1) Efectuarea unei expertize se dispune când pentru constatarea, clarificarea sau evaluarea unor fapte ori împrejurări ce prezintă importanță pentru aflarea adevărului în cauză este necesară și opinia unui expert." (Codul de procedura penală)*

Astfel, din perspectiva juridică, valoarea probatorie a expertizelor constă în capacitatea acestora de a contribui la soluționarea cauzelor civile, fiscale sau penale, însă doar în măsura în care concluziile lor sunt susținute și confirmate de alte mijloace de probă din materialul documentar.

Pentru ca expertiza contabilă să constituie un mijloc de probă admisibil, concluziile formulate de expertul contabil trebuie să fie bazate pe documente justificative[10] și evidențe contabile care confirmă evenimentele și tranzacțiile relevante întrebărilor expertizei, respectând cadrul legal și reglementările specifice domeniului contabil. Aceste concluzii trebuie fundamentate prin aplicarea metodologiilor științifice proprii contabilității[11], asigurând astfel relevanța și acuratețea răspunsurilor la obiectivele expertizei.

---

[9] Potrivit Codului de procedură penală actualizat, art.103, aprecierea probelor, se stabilește că *„(1) Probele nu au o valoare dinainte stabilită prin lege și sunt supuse liberei aprecieri a organelor judiciare în urma evaluării tuturor probelor administrate în cauză. (2) În luarea deciziei asupra existenței infracțiunii și a vinovăției inculpatului instanța hotărăște motivat, cu trimitere la toate probele evaluate. Condamnarea se dispune doar atunci când instanța are convingerea că acuzația a fost dovedită dincolo de orice îndoială rezonabilă.".*

[10] A se vedea comentariile lui Bufan, R., „Documentul justificativ: era pe când nu s-a zărit, azi îl vedem si nu e. Regimul documentelor justificative în dreptul contabil si în dreptul fiscal.", Revista Română de Drept al Afacerilor, 2020, vol. 5, p19.

[11] Metodologia contabilității include și utilizarea tehnicilor de analiză științifică modernă, astfel cum arată Jaba și Robu (2009, 2012); Herciu et al. (2023), precum și în contextul avansării accelerate a tehnologiei și a învățării tehnicilor IT, precum sugerează Du et al. (2023) sau Teodorescu et al. (2023).

Scanned with OKEN Scanner

Expertiza contabilă judiciară reprezintă, prin urmare, un element al ansamblului probatoriu în contextul judiciar. Relevanța expertizei este determinată prin coroborarea sa cu celelalte dovezi prezentate de subiecții expertizei pe parcursul procesual.

1.4. Cine poate efectua expertize contabile?

Expertizele contabile pot fi efectuate în România doar de experți contabili înscriși în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, care au viză valabilă de exercitare a profesiei și care îndeplinesc condițiile stabilite de standardele profesiei privind independența.

*„Expertizele contabile pot fi efectuate numai de către **experții contabili înscriși în Tabloul Corpului**. Expertul contabil solicitat în efectuarea unei expertize contabile are obligația să fie **independent** față de părțile interesate în expertiză, evitând orice situație care ar presupune o lipsă de independență sau o constrângere care ar putea să îi impieteze integritatea și obiectivitatea." (Norma 3511, „Independența expertului contabil", din Standardul profesional 35)*

Profesia de expert contabil se exercită cu respectarea prevederilor O.G. 65/1994 republicată și actualizată. Potrivit acestei reglementări, experții contabili pot efectua expertize contabile cu respectarea anumitor condiții. Pe de altă parte, contabilii autorizați nu pot efectua expertize contabile, chiar dacă sunt membri activi CECCAR.

*„Art.2. (1) **Expertul contabil** este persoana care **a dobândit această calitate** în condițiile prezentei ordonanțe și **are competența profesională** de a organiza și conduce contabilitatea, de a supraveghea gestiunea societăților comerciale, de a întocmi situațiile financiare și **de a efectua expertize contabile**.*
*(2) Asupra constatărilor, concluziilor, opiniilor și recomandărilor sale, **expertul contabil întocmește raport**.*
(3) Contabilul autorizat este persoana care a dobândit această calitate în condițiile prezentei ordonanțe și are competența de a ține contabilitatea și de a pregăti lucrările în vederea întocmirii situațiilor financiare." (O.G. 65/1994 republicată și actualizată)

Scanned with OKEN Scanner

În privința ***calității de expert tehnic*** judiciar sau expert tehnic extrajudiciar, condițiile de dobândire a acesteia sunt stabilite de Ordonanța nr. 2/2000.

*„**Capitolul II Calitatea de expert tehnic judiciar***

*Art. 7 Calitatea de expert tehnic judiciar se dobândește **pe bază de examen**, cu respectarea condițiilor prevăzute la art. 10.*

*Art. 8 Examenul de expert tehnic judiciar **se organizează de Ministerul Justiției** și are scopul de a verifica nivelul cunoștințelor viitorilor experți în **specialitatea** pentru care candidează, **gradul de însușire a actelor normative** referitoare la specialitatea respectiva, a dispozițiilor din codurile de procedura civilă și penală referitoare la expertiza și din alte acte normative care reglementează activitatea de expertiza tehnica judiciară, **drepturile și obligațiile** experților.*

*Art. 9 Examenul și interviul pentru **atribuirea** calității de expert tehnic judiciar și testarea profesională a specialiștilor care efectuează expertize tehnice judiciare se organizează de către Ministerul Justiției și se desfășoară potrivit regulamentului aprobat prin ordin al ministrului justiției.*

*Art. 10 (1) **Dobândește calitatea** de expert tehnic judiciar persoana care îndeplinește următoarele **condiții**:*

a) este cetățean român, cetățean al unui stat membru al Uniunii Europene, aparținând Spațiului Economic European ori cetățean al Confederației Elveției;

a^1) cunoaște limba română;

b) are capacitate de exercițiu deplina;

c) a absolvit studii superioare în specialitatea pentru care se prezintă la examenul de expert, dovedite cu diploma;

d) are un stagiu de cel puțin 3 ani în specialitatea în care a obținut diploma;

e) este apt din punct de vedere medical pentru îndeplinirea activității de expert;

f) nu are antecedente penale și se bucura de o buna reputație profesională și socială;

g) a fost declarat reușit la examenul organizat în acest scop. (...)

*Art. 11 (1) Persoana care îndeplinește condițiile prevăzute la art. 10 este înscrisă în **tabelul nominal cuprinzând experții tehnici judiciari**, întocmit, pe specialități și pe județe, de compartimentul de specialitate din Ministerul Justiției care îndeplinește atribuțiile acestei instituții privind experții tehnici judiciari.*

Scanned with OKEN Scanner

(2) Calitatea de expert tehnic judiciar și specializarea acestuia se dovedesc cu ***autorizația de expert tehnic judiciar****, eliberată de compartimentul de specialitate din Ministerul Justiției care îndeplinește atribuțiile acestei instituții privind experții tehnici judiciari.*

(3) Tabelul nominal cuprinzând experții tehnici judiciari, cu datele de identificare, întocmit pe specialități și pe județe, în funcție de domiciliul acestora, se publică anual pe pagina de internet a Ministerului Justiției și se transmite ***birourilor locale pentru expertize judiciare tehnice și contabile din cadrul tribunalelor****.*

Art. 12 (1) ***La cerere, poate dobândi calitatea de expert tehnic judiciar într-o anumită specialitate****:*

a) persoana care a dobândit de la alte ministere sau instituții publice de specialitate ***autorizarea*** *de a realiza lucrări în specializarea pentru care susține* ***interviul****;*

b) persoana care a dobândit calitatea cerută pentru desfășurarea activității în acea specialitate, prevăzută în nomenclatorul specializărilor expertizei tehnice judiciare, în condițiile ***legii speciale*** *ce reglementează organizarea și desfășurarea unei activități sau profesii și modul de acces în aceasta;*

c) persoana care are ***titlul*** *de academician, profesor universitar sau conferențiar universitar, doctor docent ori doctor în specialitatea respectivă.*

(2) Dobândirea calității de expert tehnic judiciar în condițiile alin. (1) are loc cu susținerea unui ***interviu organizat de Ministerul Justiției****, care are drept scop verificarea gradului de însușire a dispozițiilor din codurile de procedură civilă și penală referitoare la expertiză, precum și a prevederilor din alte acte normative care reglementează activitatea de expertiză tehnică judiciară, precum și drepturile și obligațiile experților.*

(3) Pentru înscrierea la examenul sau, după caz, interviul pentru dobândirea calității de expert tehnic judiciar, candidații plătesc o taxă al cărei cuantum este stabilit prin ordin al ministrului justiției. Sumele astfel colectate sunt evidențiate într-un fond distinct și sunt folosite pentru plata cheltuielilor ocazionate de desfășurarea examenului sau interviului. Sumele nefolosite până la sfârșitul anului sunt reportate pentru anul următor cu aceeași destinație.

(4) Prevederile art. 11 se aplică în mod corespunzător și pentru persoanele care au dobândit calitatea de expert tehnic judiciar cu scutire de examen, în condițiile prezentului articol." (Ordonanța nr. 2/2000 actualizată)

Scanned with OKEN Scanner

Cu respectarea prevederilor legale, centralizarea experților contabili care au dobândit calitatea de experți tehnici judiciari se realizează la nivelul CECCAR pe baza evidenței membrilor **Grupului Experților Judiciari (GEJ)**. Drepturile și obligațiile experților contabili judiciari membri GEJ sunt definite la nivelul organismului profesional CECCAR prin Normele nr. 1044/2010 privind îmbunătățirea activității de expertiză contabilă judiciară, aprobate prin Hotărârea Consiliului Superior al CECCAR nr. 10/200 din 21.07.2010, cu modificările ulterioare.

Referitor la ***forma de exercitare a profesiei***, expertul contabil își poate exercita activitatea:

- ca profesionist[12] individual[13] sau
- printr-o formă de organizare cu personalitate juridică (societate cu răspundere limitată[14]) de societate de contabilitate și/sau de expertiză contabilă[15].

În virtutea exercitării profesiei sale, expertul contabil poate efectua *expertize financiar-contabile, inclusiv expertize financiar-contabile cu componentă fiscală, dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoanele fizice ori juridice în condițiile prevăzute de lege și de reglementările CECCAR*[16].

Experții contabili pot derula misiunile de expertiză tehnică în una din următoarele ***ipostaze***:

- În cazul expertizelor tehnice judiciare:
  - **Expert numit/desemnat** de autoritatea competentă la cererea părților sau din oficiu;
  - **Expert consilier** al părților/recomandat de părți, denumit în practică și „expert parte", numit/desemnat ca atare de autoritatea competentă;
- În cazul expertizelor tehnice extrajudiciare:
  - **Expert solicitat** de beneficiarul expertizei tehnice extrajudiciară, persoană fizică sau juridică.

---

[12] Țene, B., „Elemente definitorii ale noțiunilor "profesie/ profesionist", "comerciant" și "întreprindere" în reglementarea noului C. civ.", Revista Română de Jurisprudență (Universul Juridic), nr. 3/2017.

[13] Gheorghe, R.M., „Patrimoniul de afectațiune", Pandectele Săptămânale (Rosetti), nr. 6/2020.

[14] Mindru, R., „Răspunderea asociaților în societățile cu răspundere limitată. Abuzul de caracterul limitat al răspunderii , Universul Juridic Premium, nr. 5/2017.

[15] Potrivit Capitolului II, Secțiunea 1, art.6 lit. a) și art.8 din O.G. 65/1994 republicată și actualizată.

[16] Potrivit Capitolului II, Secțiunea 1, art.6 lit. d) din O.G. 65/1994 republicată și actualizată.

Scanned with OKEN Scanner

Expertizele contabile realizate de persoane care nu sunt membri sau care nu întrunesc condițiile pentru a fi membri ai Corpului atrag sancțiuni pentru exercitarea neautorizată a profesiei. În astfel de cazuri, expertul contabil trebuie să informeze solicitantul despre lipsa autorizației.

1.5. Doar expertul contabil poate efectua expertize tehnice judiciare în domeniul financiar-contabil?

Expertizele tehnice judiciare dispuse de organele jurisdicționale au adesea stabilite obiective care excedă sfera contabilității, impunând astfel expertului contabil să dețină și alte competențe atestate, precum cea de consultant fiscal, expert evaluator, auditor financiar, practician în insolvență etc.

În sensul acesta, Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată și actualizată, stabilește clar separarea profesiilor/calităților în funcție de întrebările adresate expertizei. OMJ 1190/C/2023 completează cadrul legal preexistent, aducând clarificări noi în privința autorizărilor pe care profesioniștii ar trebui să le aibă în cazul efectuării expertizelor contabile în anumite specializări sau în specializări înrudite, cum ar fi contabilitatea, fiscalitatea sau evaluarea imobiliară.

Cu alte cuvinte, experții contabili nu pot răspunde unor obiective specifice unui domeniu conex, cum ar fi spre exemplu dezlegarea unor aspecte de calcul în domeniul evaluărilor imobiliare, dacă expertul respectiv nu este autorizat distinct și înscris și în organismul profesional al Asociației Naționale a Evaluatorilor Autorizați din România (ANEVAR). În mod similar, un expert contabil nu poate dezlega întrebările privind un litigiu izvorât din calculul unor creanțe înscrise în tabelul definitiv al creanțelor asupra averii unui debitor aflat în procedura insolvenței, dacă respectivul expert contabil nu deține și calitatea de practician în insolvență. În doctrină[17] există aprecieri variate asupra competențelor pe care le

---

[17] Bodu, S. (2019) arată că „*îndatorarea excesivă la costuri exagerate este o chestiune foarte delicată în a fi probată drept cauză obiectivă a insolvenței. Acest lucru nu se poate face printr-o expertiză contabilă, deoarece contabilul nu poate înlocui un finanțist, iar expertiză judiciară în domeniul managementului, precum cel financiar, nu există. Decizia de îndatorare este supusă scrutinului hoc post al judecătorului sindic, care trebuie să se pună în pielea unui manager financiar, în ciuda faptului că nu deține cunoștințele necesare unei astfel de analize. Mai mult, analiza sa va fi invariabil afectată de efectul previzibilității retrospective (hindsight bias), fenomen psihologic care ține de natura umană și care face ca cel care analizează un eveniment după ce s-a produs (acționar, creditor, administrator judiciar/lichidator, expert contabil sau judecător), să pretindă că era ușor previzibil înainte de a fi avut*

Scanned with OKEN Scanner

are sau ar trebui să le aibă expertul contabil, fiind formulate inclusiv propuneri ca un domeniu cu potențial incident expertizei judiciare să fie cel al managementului în anumite cauze ale procedurii insolvenței, când aparent specializarea contabilă nu ar putea suplini sau evalua decizia managerială de îndatorare.

„Art. 7 Persoanele fizice și juridice care au calitatea de expert contabil pot efectua și alte activități în afara celor prevăzute la art. 6, care sunt specifice activităților de audit financiar, consultanță fiscală și evaluare, ***numai după dobândirea, în condițiile legii, a calității*** *de auditor financiar, consultant fiscal sau evaluator autorizat, după caz,* ***și înscrierea ca membri în organizațiile care coordonează profesiile liberale respective.***" (O.G. 65/1994 republicată și actualizată)

Un exemplu frecvent întâlnit în sfera expertizelor tehnice judiciare este, de asemenea, cazul expertizelor tehnice judiciare dispuse in domeniul contabilității și/sau domeniul fiscalității. Expertizele tehnice judiciare în domeniul contabilității au un cadru de reglementare diferit de expertizele tehnice judiciare în domeniul fiscalității.

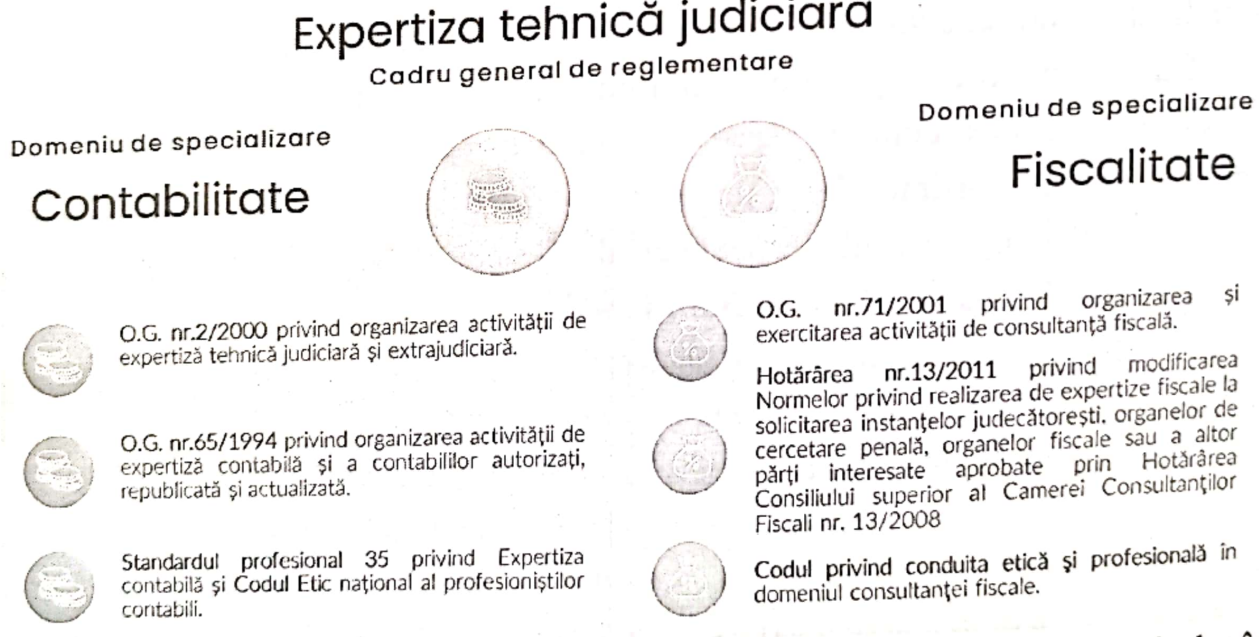

Figura 4. Reprezentare comparativă ca cadrului general de reglementare a expertizelor în specializările contabilitate și fiscalitate
Sursa: Reprezentare proprie inspirată de reglementări și de practică

---

loc, sau, altfel spus, tendința fiecăruia de a-și supraestima posibilitatea de a anticipa efectele unui eveniment. De aceea, criteriul bunului administrator, bazat pe culpa levis in abstracto, este, în acest caz, imposibil de aplicat practic, coborârea ștachetei către criteriul culpa lata fiind mult mai potrivită, precum atunci când debitorul apelează la mijloace de finanțare cămătărești (deși avem și aici rezerve)."

Scanned with OKEN Scanner

Expertizele tehnice judiciare cu specific pronunțat fiscal pot conduce chiar la greutăți de interpretare cu privire la competența și autorizările experților desemnați în cauze ale căror obiective nu sunt orientate spre componente contabile, ci mai degrabă către dezlegarea unor aspecte fiscale[18]. S-ar putea ridica, spre exemplu, problematica necesității sau nu a obținerii vizei auditului de calitate pe o expertiză denumită de instanță de exemplu „*expertiză contabilă judiciară în domeniul fiscalității*", dacă pentru efectuarea respectivei expertize organul jurisdicțional desemnează un expert contabil care are și calitatea de consultant fiscal și, totodată, admite și un expert consilier care este consultant fiscal, dar care nu deține și calitatea de expert contabil.

Pentru aducerea unor clarificări referitoare la competențele expertului tehnic judiciar, Ministerul Justiției a elaborat *Ghidul specializărilor expertizei tehnice judiciare*. Acesta detaliază cadrul legal, descrierea specializărilor, autorizări sau atestări necesare în funcție de specializare, conform Nomenclatorului specializărilor expertizei tehnice judiciare aprobat prin Ordinul Ministerului Justiției nr. 1190/C/2023. Ghidul propune inclusiv modele de obiective adaptate descrierii specializărilor necesare desfășurării expertizelor tehnice judiciare.

Referitor la descrierea expertizelor tehnice judiciare cu specializarea *Contabilitate* și subspecializarea *Contabilitate (9) – Fiscalitate*, Ghidul arată că acestea pot fi efectuate de experți contabili membri CECCAR care dețin această subspecializare. Subspecializarea *privește acel sistem informațional care măsoară, prelucrează și comunică informații financiare și fiscale despre o entitate economică identificabilă. Specializarea privește efectele tranzacțiilor economice și ale altor evenimente asupra situației economico-financiare și asupra gestiunii fiscale a unei entități, pentru a oferi informații utilizatorilor interni și externi.*

Pe de altă parte, expertizele tehnice judiciare cu specializarea *Fiscalitate* pot fi efectuate, potrivit Ghidului elaborat de Ministerul Justiției, de experți competenți în calculul obligațiilor fiscale, subînțelegând prin aceasta că experții pot fi fie experți contabili, fie consultanți fiscali membri ai Camerei Consultanților Fiscali din România. Descrierea specializării *Fiscalitate* face referire la *acel sistem informațional care măsoară, prelucrează și comunică informații fiscale (baza de calcul a impozitelor și taxelor datorate, respectarea scadenței acestora,*

[18] Dascălu, D., Tratat de contencios fiscal, 2014.

Scanned with OKEN Scanner

întocmirea declaraţiilor fiscale, etc.) despre o entitate economică identificabilă. Specializarea Fiscalitatea studiază efectele tranzacţiilor economice şi ale altor evenimente asupra raportărilor fiscale întocmite de către o entitate economică, pentru a oferi informaţii utilizatorilor interni şi externi.

„În timp ce specializarea ***Fiscalitate*** *priveşte principiile, criteriile şi modalităţile concrete de încadrare a activităţilor economice în categorii impozabile, precum şi de calcul şi plată a impozitelor şi taxelor generate ca urmare a acestei încadrări, subspecializarea* ***Contabilitate –Fiscalitate*** *are în vedere activitatea financiar – contabilă ce presupune colectarea şi prelucrarea documentelor justificative aferente operaţiunilor efectuate, precum şi raportarea informaţiilor necesare colectării impozitelor şi taxelor de către autorităţile fiscale.*" (Ghidul specializărilor expertizei tehnice judiciare elaborat de Ministerul Justiţiei)

Potrivit descrierilor din Ghid referitor la expertizele tehnice judiciare care adresează întrebări complexe se poate desprinde concluzia că în asemenea situaţii expertul desemnat în efectuarea expertizelor este recomandat să fie ales din rândul experţilor cu mai multe specializări, potrivit evidenţelor Ministerului Justiţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2

Perspectiva deontologică asupra misiunilor de expertiză contabilă

2.1. Destinatarii expertizelor contabile

Destinatarii expertizelor contabile sunt solicitanții acestora.

Solicitantii expertizelor contabile judiciare pot fi:

- ***Instanțele judecătorești***, implicate în soluționarea cauzelor civile sau penale;
- ***Organele de investigare penală***, precum Poliția și Parchetul, care instrumentează cauzele penale;
- ***Persoanele fizice sau juridice*** implicate ca părți în proces, care pot solicita instanței efectuarea unei expertize contabile judiciare. În astfel de cazuri, instanța poate dispune desemnarea unui expert sau încuviințarea acestuia pentru realizarea sau participarea la expertiză.

Indiferent dacă expertiza contabilă judiciară este solicitată de părțile implicate sau dispusă din oficiu, raportul de expertiză are menirea de a contribui la lămurirea litigiului între părți și de a ajuta organul jurisdicțional în luarea deciziei, în contextul materialului probator. Privit din această perspectivă, se poate considera ca deși raportul de expertiză contabilă judiciară are un singur solicitant, acesta poate aduce utilitate mai multor beneficiari.

Conform practicii, din perspectiva utilității și interesului asupra conținutului raportului, organul judiciar poate solicita expertului să depună mai multe exemplare ale raportului pentru a fi distribuite tuturor părților implicate în cauza în care este dispusă expertiza.

Expertizele contabile judiciare pot fi solicitate în diverse faze ale procesului judiciar, iar calitatea părților implicate variază în funcție de natura și etapa acestuia[19]:

În cazul **expertizelor contabile extrajudiciare**, solicitanții pot fi:

- ***persoane fizice sau juridice*** interesate să contracteze astfel de servicii de la experți contabili înscriși în Tabloul Corpului.

---

[19] Boulescu, M., Ghiță, M., Expertiza contabilă, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2001, pp. 146, 192, 197.

- Indirect, atunci când aceste expertize sunt utilizate pentru concilierea intereselor în relațiile cu ***partenerii comerciali, instituțiile administrative sau alte entități***, și aceste părți pot fi considerate beneficiari ai expertizelor contabile extrajudiciare.

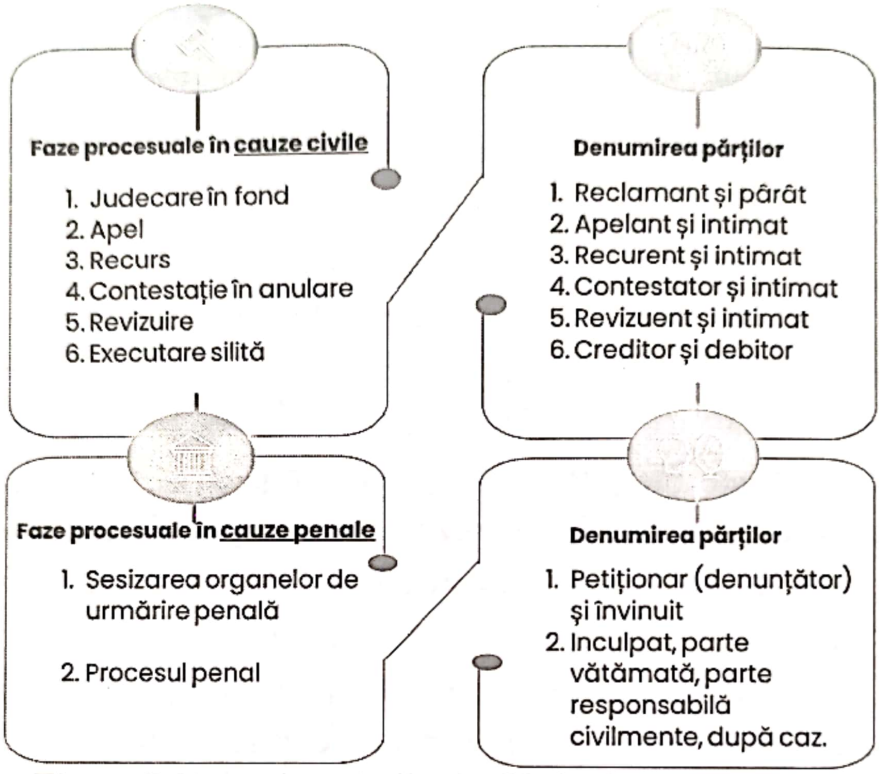

Figura 5. Denumirea părților în diferite faze procesuale, în cauze civile și în cauze penale
Sursa: Reprezentare proprie inspirată de descrierea etapelor procesuale realizată de Boulescu și Ghiță (2001)

2.2. Scopul expertizelor contabile

Scopul expertizelor fiscale se concretizează în **exprimarea opiniei** expertului contabil **asupra unor împrejurări de fapt**, asupra cărora i se adresează întrebări din partea solicitantului expertizei. Răspunsul expertului contabil față de fiecare dintre întrebările adresate vizează emiterea unei păreri fundamentate, a unor lămuriri în calitate de specialist. **Scopul expertizei nu constă în lămurirea unor probleme de drept.**

Răspunsurile formulate față de întrebările (obiectivele) expertizei pot fi luate în considerare doar în legătură cu împrejurările cauzei în care sunt formulate. Răspunsurile expertului formulate atât în expertizele contabile judiciare cât și în expertizele contabile extrajudiciare nu pot fi extrapolate nici la alte cauze cu potențial similar de interpretare, nici în timp, nici în spațiu și nu pot fi generalizate.

Scanned with OKEN Scanner

Finalitatea expertizelor contabile de a se exprima punctual asupra unor fapte specifice doar contextului unei cauze precise este demonstrată şi de faptul că rapoartele de expertiză contabilă nu au un caracter public şi nu sunt supuse publicităţii. Rapoartele de expertiză contabilă sunt adresate destinatarilor acestora. *Ele sunt cel mult transparente în folosul celor care justifică un interes material şi/sau moral în consultarea şi utilizarea lor.*

Astfel cum practica judiciară a consfinţit în multe din motivările instanţelor de judecată, *„Expertul nu este nici judecător şi nici martor, ci un consultant, care ajută pe judecător în rezolvarea unor probleme de specialitate"*[20].

2.3. Principiile deontologice ale misiunilor de expertiză contabilă

Codul etic naţional al profesioniştilor contabili din România emis de CECCAR stabileşte **principiile fundamentale** care guvernează activitatea **expertului contabil.**

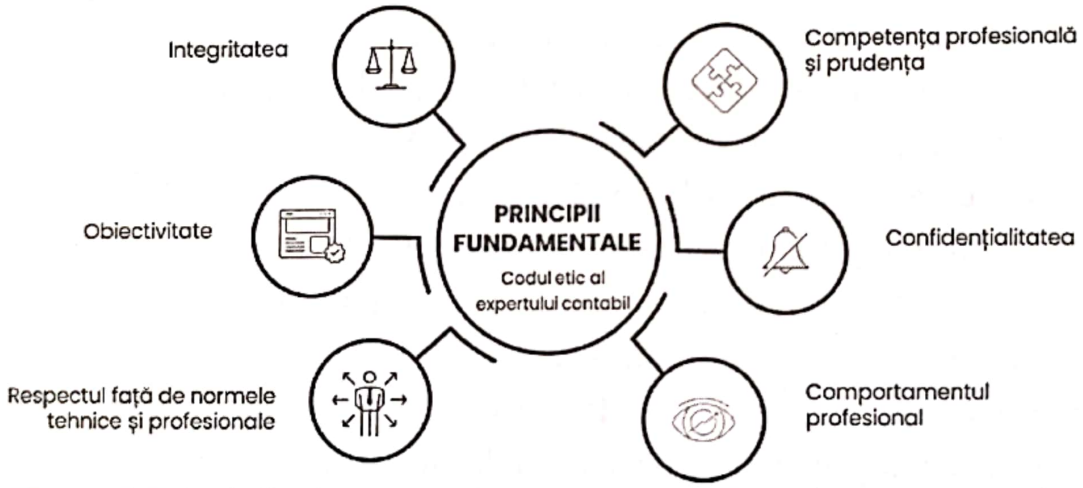

Figura 6. Principiile fundamentale care guvernează activitatea expertului contabil, potrivit Codului etic naţional al profesioniştilor contabili din România
Sursa: Reprezentare proprie inspirată de reglementările profesiei contabile

Caracteristicile fiecărui principiu fundamental disting particularităţile etice care călăuzesc şi obligă, deopotrivă, experţii contabili să le respecte în timpul exercitării mandatului lor:

- *Integritatea* – dreptatea şi onestitatea sunt două valori pe care expertul contabil ar trebui să le manifeste în toate relaţiile profesionale şi de afaceri;

[20] Potrivit Ghidului de aplicare al Standardului nr. 35, CECCAR atribuie izvorul acestei formulări Deciziei nr. 2965/4974 a Tribunalului Suprem, Secţia civilă, în Revista Română de Drept, nr. 8/1975. Formularea este preluată adesea în motivările instanţelor de judecată formulare pentru emiterea de hotărâri judecătoreşti.

Scanned with OKEN Scanner

- *Obiectivitatea* – să evite ca prejudecățile, conflictele de interese sau influențele externe nedorite să afecteze raționamentele profesionale sau deciziile de afaceri;
- *Respectul față de normele tehnice și profesionale* – expertul contabil trebuie să respecte normele tehnice și profesionale aplicabile, să execute cu atenție instrucțiunile clientului sau angajatorului, asigurând compatibilitatea acestora cu principiile de integritate, obiectivitate și independență, unde este cazul. De asemenea, are obligația de a se conforma legislației și reglementărilor emise de organisme precum IFAC, IASB, CECCAR și CAFR;
- *Competența profesională și prudența* – Profesionistul contabil trebuie să își actualizeze constant cunoștințele și aptitudinile, asigurând furnizarea unor servicii competente, conforme cu cele mai recente evoluții din practică, legislație și tehnologie. De asemenea, trebuie să acționeze cu diligență și în acord cu standardele tehnice și profesionale aplicabile;
- *Confidențialitatea* – Profesionistul contabil trebuie să păstreze confidențialitatea informațiilor obținute în cadrul relațiilor profesionale sau de afaceri, fără a le divulga unor terți, exceptând situațiile în care are o obligație legală sau profesională de a le face publice. De asemenea, este interzisă utilizarea acestor informații în interes personal sau în beneficiul unor terți, fără autorizare expresă;
- *Comportamentul profesional* – Profesionistul contabil are obligația de a respecta legile și reglementările relevante și de a se abține de la orice acțiune care ar putea aduce prejudicii reputației profesiei.

Standardul profesional nr. 35:Expertizele contabile reține și analizează în detaliu următoarele **principii deontologice** care ghidează activitatea expertului contabil **în efectuarea expertizelor contabile** judiciare și extrajudiciare:

- *independența expertului contabil;*
- *competența expertului contabil;*
- *calitatea expertizelor contabile;*
- *secretul profesional și confidențialitatea expertizelor contabile;*
- *acceptarea expertizelor contabile;*
- *responsabilitatea efectuării expertizelor contabile.*

Scanned with OKEN Scanner

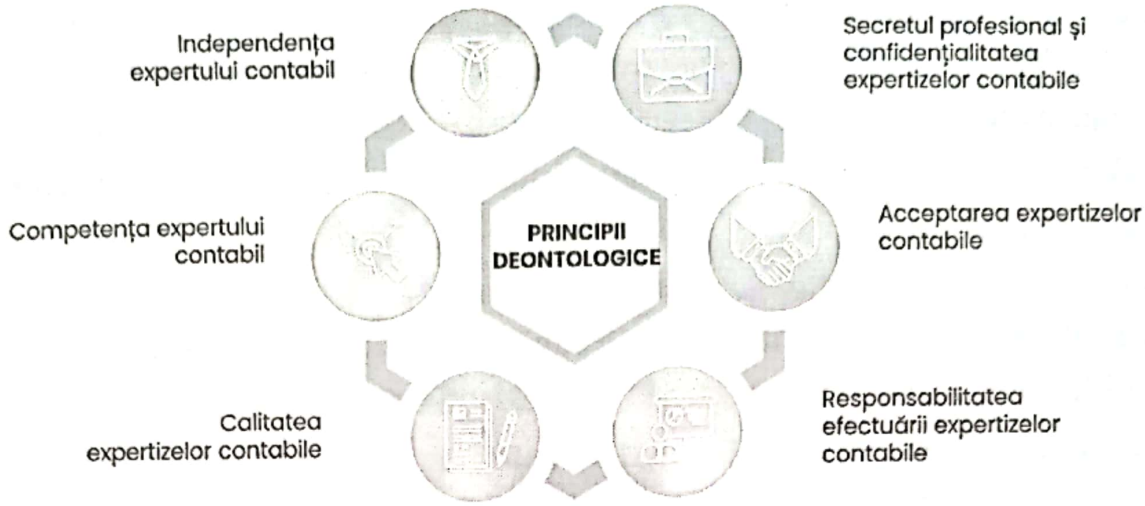

Figura 7. Principiile deontologice care îndrumă activitatea expertului contabil, potrivit Standardului profesional nr. 35
Sursa: Reprezentare proprie inspirată de reglementările profesiei contabile

Principiile deontologice care îndrumă activitatea expertului contabil, definite de Standardul profesional nr. 35 emis de CECCAR, sunt detaliate și explicate la subpunctele următoare.

2.3.1. Independența expertului contabil – principiu fundamental în activitatea de expertiză contabilă

Pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare, expertul contabil trebuie să respecte o serie de norme de comportament profesional. Independența expertului contabil este definită atât prin reglementările legale, cât și prin standardele și normativele profesionale.

Standardul profesional nr. 35 – stabilește că în oricare ipostază s-ar afla (de expert desemnat, expert consilier sau expert solicitat), expertul contabil trebuie să fie independent față de destinatarii expertizelor sau de părțile interesate în expertiză.

Independența expertului contabil desemnat de autoritățile competente este fundamentată pe ***obligația de a respecta toate situațiile de incompatibilitate, abținere sau recuzare*** stabilite de Codul de procedură civilă, Codul de procedură penală și alte reglementări procedurale speciale, similare celor aplicabile judecătorilor. Sintetizând, **nu poate fi expert contabil judiciar** expertul care:

- a avut calitatea de ***martor***, expert, arbitru, procuror, avocat, asistent judiciar, magistrat-asistent sau mediator in aceeași cauză,
- și-***a exprimat anterior părerea*** (s-a antepronunțat) cu privire la soluție în cauza în care a fost desemnat expert,

Scanned with OKEN Scanner

- când este justificată temerea că el sau soțul, ascendenții sau descendenții sau afinii săi, după caz, ***au un interes*** în legătură cu pricina pentru care se dispune expertiza,
- când este ***soț, rudă sau afin*** până la gradul al patrulea inclusiv cu avocatul, cu reprezentantul unei părți sau dacă este căsătorit cu fratele ori cu sora soțului uneia dintre aceste persoane,
- dacă între el, soțul său ori rudele lor până la gradul al patrulea inclusiv sau afinii lor, după caz, și una dintre părți a existat un ***proces penal*** cu cel mult 5 ani înainte de a fi desemnat expert în cauză,
- dacă este ***tutore sau curator*** al uneia dintre părți,
- dacă el, soțul său, ascendenții ori descendenții lor au primit ***daruri*** sau promisiuni de daruri ori alte avantaje de la una dintre părți,
- dacă el, soțul său ori una dintre rudele lor până la gradul al patrulea inclusiv sau afinii lor, după caz, se află în relații de ***dușmănie*** cu una dintre părți, soțul ori rudele acesteia până la gradul al patrulea inclusiv.

Potrivit Codului Etic național al profesioniștilor contabili emis de CECCAR, sunt considerate **stări de incompatibilitate** acelea când expertul desemnat într-o cauză:

- efectuează lucrări pentru entități sau persoane fizice aflate în concurență cu destinatarul lucrării de expertiză;
- este implicat în calitate de membru al consiliului de administrație, conducerii executive sau angajat cu destinatarul expertizei.

Prevederile Codului Etic național al profesioniștilor contabili emis de CECCAR, **interzic experților contabili**:

- să efectueze lucrări în situații de ***conflict de interese***, precum:
  - expertul sau un membru al familiei sale se află într-o *relație de muncă, de familie, comercială sau de altă natură* cu una dintre părțile cauzei;
  - expertul a avut *calitatea de angajat* sau *a avut relații contractuale* de orice fel cu una dintre părți în ultimii doi ani;
  - expertul *are cunoștință* sau *ar fi trebuit să știe*, în virtutea funcțiilor pe care le deține în structurile alese și executive ale Corpului, că în cauza respectivă *au existat sau există litigii în curs la comisia de disciplină* sau la alte organe și instanțe ale Corpului privind un membru al Corpului;

Scanned with OKEN Scanner

- acceptarea numirii sau desemnării în calitate de expert desemnat/expert consilier în ***mai multe faze succesive ale aceleiași cauze***, precum în faza de cercetare și în faza de judecată;
- obținerea de lucrări prin ***folosirea funcției*** sau atribuțiilor din cadrul organismului profesional;
- participarea la acțiuni în ***rol dublu***, de profesionist activ și de organ ales sau numit în structurile de conducere ale organismului profesional;
- să efectueze lucrări în situație de incompatibilitate.

În situația în care expertul se află în oricare dintre situațiile de incompatibilitate, el are obligația **de a se abține** de la desfășurarea misiunii de expertiză contabilă. Practic, el are obligația să informeze, de îndată, în scris, organul care l-a numit despre situația de incompatibilitate, acesta din urmă având calitatea să dispună schimbarea numirii expertului.

În situația în care expertul aflat în stare de incompatibilitate nu formulează în scris adresa de abținere, el poate fi **recuzat**. Recuzarea constă în dreptul părților implicate în litigiu să ceară expertului să se retragă de la efectuarea expertizei, cu motivarea temeinică a motivelor cererii.

„Articolul 332 ***Recuzarea expertului***
(1) Experții pot fi recuzați pentru aceleași motive ca și judecătorii.
(2) Recuzarea trebuie să fie cerută în termen de ***5 zile*** *de la numirea expertului, dacă motivul ei există la această dată; în celelalte cazuri termenul va curge de la data când s-a ivit motivul de recuzare.*
(3) Recuzările ***se judecă*** *cu citarea părților și a expertului."* (Codul de procedură civilă

„Art. 66 ***Abținerea***
(1) Persoana incompatibilă este ***obligată să declare****, după caz, președintelui instanței, procurorului care supraveghează urmărirea penală sau procurorului ierarhic superior că se abține de a participa la procesul penal, cu arătarea cazului de incompatibilitate și a temeiurilor de fapt care constituie motivul abținerii.*
(2) Declarația de abținere se face ***de îndată*** *ce persoana obligată la aceasta a luat cunoștință de existența cazului de incompatibilitate."* (Codul de procedură penală)

Scanned with OKEN Scanner

Analiza propriei situații cu privire la starea de incompatibilitate se realizează de fiecare expert contabil la acceptarea numirii/desemnării în calitate de expert tehnic judiciar. Astfel, în cazul expertizelor contabile judiciare, atât expertul desemnat, cât și expertul consilier întocmesc câte o **Declarație privind starea de independență** cu indicarea cauzei și a autorității care a dispus expertiza. Declarația respectivă însoțește raportul de expertiză contabilă în vederea supunerii acestuia la auditul de calitate potrivit reglementărilor CECCAR.

În practică, independența **experților consilieri** ai părților, desemnați la recomandarea acestora, este adesea privită a avea un grad sporit de vulnerabilitate, din cauza relației contractuale care se formează între expert și partea interesată. Din acest motiv, experții consilieri trebuie să respecte cu strictețe normele de conduită și principiile fundamentale prevăzute de Codul etic național al profesioniștilor contabili din România. Probarea conduitei de conformare se realizează prin completarea și depunerea Declarației privind starea de independență în procedurile de audit de calitate, alături de Declarația expertului/experților desemnați.

Pentru a asigura transparența, contractele de prestări servicii încheiate cu experții consilieri ai părților se depun, de regulă, în original, la dosarul cauzei. Onorariul stabilit în contract trebuie să reflecte volumul și complexitatea activității desfășurate. În plus, experții consilieri trebuie să ia în considerare, la fel ca experții desemnați oficial, toate situațiile de incompatibilitate, abținere și recuzare prevăzute de Codurile de procedură și reglementările Corpului.

2.3.2. Principiul competenței în derularea expertizelor contabile

Pentru desfășurarea misiunii expertizei tehnice, expertul contabil trebuie să aibă cunoștință despre nivelul competențelor necesare, respectiv despre specializările necesare derulării adecvate a misiunilor de expertiză. Competența expertului contabil este o componentă a comportamentului profesional și este clarificată, pe specializările expertizei, de OMJ 1190/C/2023. Expertul contabil trebuie să se abțină de la desfășurarea oricăror activități pentru care nu deține competență.

În mod suplimentar de cunoașterea normelor privind competența, expertul trebuie să aibă cunoștință despre cadrul de reglementare al organismului profesional CECCAR care stabilește obligațiile periodice ale expertului privind

Scanned with OKEN Scanner

formarea continuă, pentru dobândirea, actualizarea și testarea permanentă a cunoștințelor profesionale de specialitate.

„Calitatea de expert contabil abilitat să efectueze expertize contabile este reglementată. ***Competența presupune deținerea de către expertul contabil a cunoștințelor necesare specializării*** *la care se referă expertiza contabilă. El trebuie să se supună regulilor Corpului privind* ***formarea continuă,*** *actualizarea și testarea permanentă a cunoștințelor profesionale pe care le posedă."* (Norma profesională nr. 3512 la Standardul profesional nr. 35)

Comentariul 3512.1. *„****Expertiza contabilă are drept suport*** *documentele primare și înregistrarea evenimentelor și tranzacțiilor în contabilitate. Ca urmare, expertul contabil solicitat în efectuarea expertizelor contabile trebuie să posede* ***cunoștințe solide și actualizate*** *în domeniul economic, în general, și mai ales în domeniul financiar-contabil. Aceste cunoștințe trebuie probate cu calitatea de* ***expert contabil membru al Corpului*** *care se supune regulilor stabilite de Corp cu privire la* ***pregătirea profesională continuă*** *și la* ***testarea cunoștințelor*** *acumulate."* (Standardul profesional nr. 35)

Expertul tehnic judiciar are dreptul de a efectua expertize contabile judiciare doar în specialitatea în care a fost atestat. Potrivit Ordinului Ministrului Justiției nr. 1990/C din anul 2023 pentru aprobarea **Nomenclatorului specializărilor expertizei tehnice judiciare**, în domeniile contabil, fiscal, de evaluare au fost stabilite o serie de autorizări în domeniile unde specializarea privește domenii conexe. Competența CECCAR este menționată clar în *Ghidul specializărilor* la punctul 67, „Contabilitate", cu subspecializările aferente. Potrivit procedurilor profesionale ale CECCAR, experții contabili judiciari pot efectua expertize contabile judiciare doar în funcție de exercitarea personală a opțiunilor pentru realizarea expertizelor în următoarele specializări:

- ***67.* Contabilitate** – *„Potrivit dispozițiilor art. 18 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată, cu modificările și completările ulterioare,* ***Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) este singura autoritate competentă care organizează și monitorizează activitatea experților contabili și contabililor autorizați,***

precum și a societăților de contabilitate și expertiză contabilă, respectiv a societăților de contabilitate."[21]

- *Contabilitate (1) – Societăți comerciale și alte entități economice*
- *Contabilitate (2) – Instituții de credit și instituții financiare nebancare*
- *Contabilitate (3) – Societăți de asigurare și alte entități din domeniul asigurărilor*
- *Contabilitate (4) – Societăți de investiții financiare și alte entități de valori mobiliare*
- *Contabilitate (5) – Instituții publice*
- *Contabilitate (6) – Organizații nonprofit, inclusiv asociații de proprietari*
- *Contabilitate (7) – Drepturi salariale, pensii, activități independente și alte activități privind persoanele fizice*
- *privind persoanele fizice*
- *Contabilitate (8) – Gestionarea fondurilor comunitare*
- *Contabilitate (9) – Fiscalitate*

- *68.* **Contabilitate – asigurări sociale**
- *70.* **Fiscalitate** – *„Potrivit dispozițiilor art. 1 alin. (4) din Regulamentul de organizare și funcționare al* ***Camerei Consultanților Fiscali****, aprobat prin Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 3/2022, Camera Consultanților Fiscali este autoritatea competentă care reglementează, organizează, coordonează și autorizează activitatea de consultanță fiscală în România, asigură accesul la profesia de consultant fiscal și apără interesele legitime ale membrilor săi, potrivit legii."*[22] Ghidul specializărilor nu prezintă mențiuni în privința autorizărilor ori atestatelor care pot privi specializarea.
- *72.* **Organizarea muncii salarizare**
- *88.* **Evaluarea de întreprinderi** – *„Potrivit dispozițiilor art. 3 alin. (2) teza întâi din Ordonanța Guvernului nr. 24/2011 privind unele măsuri în domeniul evaluării bunurilor, cu modificările și completările ulterioare, Asociația Națională a Evaluatorilor Autorizați din România este autoritatea competentă*

---

[21] Mențiune inserată în Ghidul specializărilor expertizei tehnice judiciare, pagina 327, punctul 8. *„Alte tipuri de expertize și entități competente în domeniu"*

[22] Mențiune inserată în Ghidul specializărilor expertizei tehnice judiciare, pagina 335, punctul 8. *„Alte tipuri de expertize și entități competente în domeniu"*

Scanned with OKEN Scanner

care organizează, coordonează și autorizează desfășurarea activității de evaluator autorizat în România."[23] În Ghidul specializărilor se menționează că experții tehnici judiciari autorizat să efectueze expertize în această specializare pot fi autorizați suplimentar de ANEVAR.

Pentru efectuarea expertizelor tehnice judiciare în specialitatea *Contabilitate*, experții contabili judiciari înscriși în Grupul Experților Judiciari (GEJ) depun anual către CECCAR o fișă de opțiuni prin care manifestă opțiunea pentru a efectua expertize contabile judiciare în una sau mai multe din specializările contabile subscrise expertizei contabile judiciare. Centralizarea opțiunilor efectuată la nivelul CECCAR pentru fiecare membru expert contabil judiciar este comunicată Ministerului Justiției pentru considerare.

În funcție de opțiunile exercitate privind specializările expertizelor contabile judiciare, experții contabili judiciari pot fi numiți experți desemnați de instanța sau experți consilieri propuși de părți pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare. **Realizarea expertizei tehnice judiciare, atunci când este solicitată de autoritățile în drept să o dispună, reprezintă o obligație**, iar refuzul acesteia este permis doar în baza unor motive justificate și bine întemeiate.

Conștiința obligației de a efectua expertize tehnice judiciare prin numirea organului jurisdicțional naște o serie de presiuni în activitatea practică a profesionistului contabil și un context cu potențial abuziv, în care organele jurisdicționale pot condiționa activitatea experților contabili sau îi pot amenda dacă experții solicită schimbarea pe motive pe care instanța nu le apreciază ca fiind temeinice. Există astfel situații când organele jurisdicționale amendează experții contabili care solicită schimbarea numirii prin invocarea motivelor legate de timp limitat sau supraîncărcare a activității. Cum activitatea de expertiză contabilă este una ocazională, expertul contabil fiind însărcinat cu mai multe obligații profesionale, contextul aprecierii subiective a *obligației* generează presiune și uneori abuzuri asupra activității profesioniștilor contabili. Lipsa unui cadru procedural unitar de apreciere a *obligației* sau a temeiniciei *refuzului*, impune unificarea și reglementarea, prin *lege ferenda*, a unor reguli unitare în temeiul cărora expertul poate avea proprietatea deciziei asupra activității sale, ferit

[23] Mențiune inserată în Ghidul specializărilor expertizei tehnice judiciare, pagina 419, punctul 8. „*Alte tipuri de expertize și entități competente în domeniu*"

Scanned with OKEN Scanner

de potențialul abuziv al puterii de apreciere al organelor jurisdicționale asupra activităților de expertiză.

2.3.3. Principiul calității – o condiție a expertizei contabile

Calitatea expertizelor contabile, fie judiciare, fie extrajudiciare, depinde în principal de competența profesională și de independența expertului contabil. Fără o competență legal atestată, discuția despre calitate devine irelevantă, iar lipsa independenței poate genera suspiciuni asupra concluziilor oferite. Totuși, calitatea nu este garantată doar prin competență și independență; aceasta necesită și o exercitare a profesiei cu conștiință, devotament, imparțialitate și dorința de a servi interesele clienților în mod util și etic[24], evitând lucrările inutile sau motivate doar de câștig financiar.

Expertizele contabile reprezintă lucrări științifice, elaborate pe baza unor metode specifice domeniului contabilității[25]. Concluziile acestora trebuie să fie susținute exclusiv de documente care certifică evenimente și tranzacții relevante pentru recunoaștere, evaluare, clasificare și prezentare contabilă. Calitatea acestor expertize depinde esențial de respectarea legislației și reglementărilor aplicabile, care garantează fundamentarea corectă a răspunsurilor oferite în raport cu obiectivele stabilite.

> *„Expertul contabil trebuie să efectueze expertizele contabile pentru care a fost solicitat și pe care le-a acceptat cu **conștiinciozitate**, **devotament**, **corectitudine** și **imparțialitate**; pentru asigurarea în **interes public** că aceste cerințe sunt îndeplinite, expertizele contabile sunt supuse auditului de calitate potrivit reglementărilor Corpului. Expertizele contabile trebuie **să le fie utile** celor care le-au solicitat. Concluziile expertului contabil trebuie să fie formulate ținând seama de legislație și de reglementările în domeniu.*" (Norma 3513, Standardul profesional nr. 35)

În cazul ***expertizelor contabile judiciare***, expertul contabil acționează ca un terț imparțial, contribuind prin concluziile sale la stabilirea adevărului de către instanțele abilitate. Raportul de expertiză judiciară trebuie să atingă un înalt nivel

---

[24] Balaciu et al., 2014.

[25] Feleagă L., Feleagă, N., Contabilitate financiară. O abordare europeană și internațională, 2007.

Scanned with OKEN Scanner

de relevanță pentru soluționarea cauzei, să includă referințe clare la legislația și reglementările incidente. Dacă raportul nu este riguros documentat și fundamentat științific, organele care l-au dispus pot aplica sancțiuni, precum ar fi înlocuirea expertului și solicitarea unei noi expertize. În situația în care mai multe expertize contabile judiciare conduc la concluzii divergente, organul competent poate selecta raportul considerat cel mai bine fundamentat din punct de vedere științific și calitativ.

Un aspect legat de calitatea expertizei contabile privește contextul în care obiectivele fixate expertizei pot părea expertului ca fiind necorespunzător formulate sau inutile pentru dezlegarea unor împrejurări de fapt. Principiul calității expertizei contabile recomandă expertului ca în aceste situații să evite abținerea sau refuzul de la efectuarea expertizei. Deopotrivă, se recomandă expertului să adopte o atitudine profesionistă prin care și își argumenteze opinia privind utilitatea expertizei și să îndrume solicitanții expertizei către reformularea obiectivelor într-un mod mai clar, concret și lipsit de echivoc.

În plus, expertizele contabile judiciare sunt supuse auditului de calitate, conform procedurilor prevăzute de Regulamentul privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile, pentru a asigura respectarea standardelor profesionale și etice.

Expertizele contabile extrajudiciare trebuie, de asemenea, să respecte standardele de calitate, asigurând o documentare riguroasă și o fundamentare profesională. Independența și competența expertului contabil joacă un rol central în garantarea acestor aspecte.

Calitatea lucrărilor de expertiză se apreciază prin prisma raportului de expertiză formulat de expert. Argumentarea expertizei este un criteriu esențial de aprecierea a calității, alături de justificarea și descrierea demersurilor, activităților întreprinse, precum: întinderea lucrărilor, prezentarea documentelor analizate, expunerea constatărilor și justificarea concluziilor pentru fiecare obiectiv în parte. Reglementările pe care experții trebuie să le aplice în vederea elaborării unui raport de calitate vizează:

- principiile contabilității,
- normele profesionale elaborate de CECCAR privind exercitarea calității de expert contabil și efectuarea lucrărilor de expertiză contabilă,

Scanned with OKEN Scanner

- legislația și alte reglementări în domeniul întrebărilor adresate expertizei.

Calitatea argumentării științifice se realizează pe două paliere, potrivit normelor profesionale elaborate de Corp:

a) Palierul individual al expertizei contabile, care vizează aprecierea calității expertizei de către solicitant, respectiv modul cum acesta percepe și înțelege utilitatea expertizelor contabile în atingerea scopurilor pentru care au fost solicitate[26]. În funcție de poziția solicitantului (parte pârâtă sau parte reclamantă într-un litigiu, judecător, organ fiscal, persoană fizică sau juridică în postura de a necesita obținerea unor clarificări de specialitate etc.), calitatea expertizelor contabile poate primi aprecieri divergente sau contrare. Pentru aceste situații normativele corpului emite o serie de recomandări expertului contabil:

- În cadrul expertizelor contabile judiciare, părțile implicate au dreptul, conform normelor procedurale, în special din Codul de procedură penală, să solicite participarea unor experți independenți autorizați, încuviințați de organul competent. Această posibilitate, oferită părților sau subiecților procesuali principali, sporește încrederea în obiectivitatea și calitatea expertizei, asigurând dreptul fiecărei părți de a recomanda un expert contabil cunoscut acestora, consilier, dacă este considerat necesar[27].

---

[26] Danil, M., „Portret al judecătorului la tinerețe. Judecătorul, între dreptul de dispoziție al părților, aflarea adevărului, contradictorialitatea, dreptul la apărare, egalitatea de tratament și nepărtinirea", Universul Juridic Premium, nr. 11/2022.

[27] A se vedea Decizia nr. 601 din 20 septembrie 2016 a CCR, publicată în M. Of., Partea I, nr. 997 din 12 decembrie 2016, respectiv: *„15. În acest context legislativ, reglementarea criticată în cauză apare ca fiind rațională și justificată, întrucât* ***expertul-parte are rolul de a supraveghea expertul desemnat de instanță, scopul desemnării sale fiind acela de a conferi părții încrederea că expertiza a fost realizată în condiții de profesionalism și imparțialitate****, urmărind activitatea expertului, fără a executa efectiv expertiza, ci doar asigurându-se că modul de efectuare a operațiunilor specifice expertizei este conform standardelor și protocoalelor în materie, iar concluziile raportului de expertiză sunt rezultatul unei succesiuni de operațiuni și raționamente realiste și corect fundamentate științific.*

16. Expertul-parte va putea face observații cu privire la chiar obiectul expertizei, apreciind cu privire la necesitatea modificării sau completării acestuia, deci observațiile acestuia vor putea determina o redirecționare a cercetării tehnico-științifice, o reconfigurare a cadrului inițial în care aceasta urmează să se desfășoare. De asemenea, pentru obținerea unui rezultat corect, expertul-parte poate să verifice materialul necesar pentru efectuarea expertizei și are dreptul să facă observații cu privire la nevoia ca acesta să fie completat. În fine, poate formula obiecții cu

Scanned with OKEN Scanner

- În cazul expertizelor contabile extrajudiciare destinate soluționării disputelor între părți, este recomandată alegerea unor experți contabili acceptați de toate părțile implicate. Această abordare asigură încrederea comună în competența expertului și în obiectivitatea lucrărilor realizate, reducând subiectivismul în evaluarea calității expertizei.

Respingerea parțială sau totală a concluziilor formulate într-o expertiză contabilă, fie de către solicitant, fie de către părțile cărora lucrarea le este opozabilă, nu implică automat o lipsă de calitate a raportului expertizei. În special în cazul expertizelor contabile judiciare, rapoartele formulate de experți reprezintă doar o parte din ansamblul probelor administrate.

Calitatea expertizelor contabile judiciare este evaluată și prin audituri realizate de structurile CECCAR, conform *Regulamentului privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile*. Experții contabili trebuie să respecte Standardul profesional nr. 35 și să includă în rapoartele supuse auditului de calitate, dacă este cazul, opiniile separate sau diferite ale experților consilieri propuși de oricare dintre părți.

Auditul de calitate al lucrărilor de expertiză contabilă are ca obiective:

- urmărirea modului cum raportul respectă prevederile *Standardului profesional nr. 35: Expertizele contabile*,
- observarea modului de abordare al obiectivelor, respectiv dacă formularea răspunsurilor prevede trimiteri la acte și documente în legătură cu speța,
- dacă răspunsurile expertizei se subscriu sferei contabilității și nu realizează încadrări juridice ale faptelor sau trimiteri la alte specializări decât cele contabile,
- dacă expertul a respectat prevederile *Codului etic național al profesioniștilor contabili.*

---

privire la raportul de expertiză elaborat în cauză de expertul oficial, având posibilitatea de a întocmi un raport distinct.

17. Curtea reține că, în cadrul procesului, ***constituie mijloc de probă raportul de expertiză întocmit de expertul desemnat de instanță, observațiile sau raportul expertului-parte având doar rol de orientare a instanței****, oferindu-i acesteia o perspectivă diferită asupra semnificației rezultatelor raportului de expertiză și facilitându-i posibilitatea de a evalua corect relevanța concluziilor expertului desemnat. Astfel, deși* ***opinia expertului parte nu are valoare probatorie pentru instanță, aceasta poate constitui un reper important în sensul necesității lămuririi raportului oficial sau chiar a refacerii acestuia****".*

b) Palierul de ansamblu al lucrărilor efectuate de experții contabili: vizează organizarea și derularea auditului de calitate în cadrul profesiei contabile. Auditul de calitate În cadrul profesiei reprezintă un control efectuat de specialiști angajați ai Corpului.

Auditul de calitate în cadrul profesiei contabile are ca obiective[28]:

- oferirea posibilității ca publicul să aibă o *bună percepție* asupra calității serviciilor prestate și armonizarea comportamentelor profesionale ale membrilor;
- contribuirea la *buna organizare* a cabinetelor și la perfecționarea metodelor de lucru;
- aprecierea modului de aplicare a regulilor și normelor profesionale și de *respectare a obligațiilor de membru*;
- *dezvoltarea solidarității* în rândul profesiei, prin favorizarea contactelor dintre colegi, apropierea și respectul profesioniștilor față de organele Corpului.

Auditul de calitate al lucrărilor de expertiză contabilă judiciare și extrajudiciare evaluează conformitatea acestora cu normele de comportament profesional, normele de lucru și normele de raportare stabilite de Corp. În cazul expertizelor contabile judiciare finalitatea auditului constă în acordarea vizei de calitate prin aplicarea sigiliului vizei pe raportul de expertiză apreciat conform din perspectiva auditului de calitate. În cazul în care raportul de expertiză judiciară nu este apreciat ca fiind de calitate, se procedează la refuzarea acordării vizei de calitate.

Auditul de calitate în cadrul profesiei contabile include elaborarea unei Note de sinteză transmisă cabinetului verificat, care are un termen de 15 zile pentru a formula observații în scris. Ulterior, auditorii finalizează un Raport de audit, însoțit de documentele justificative relevante (nota de sinteză și eventualele observații ale cabinetului de expertiză contabilă).

Raportul auditorului de calitate, care poate cuprinde și referiri la expertizele contabile judiciare sau extrajudiciare realizate de cabinetul auditat, este analizat de DUANPAC, care dispune măsuri către filiala CECCAR pentru valorificarea constatărilor și, după caz, sancțiuni. Președintele și directorul executiv ai filialei

---

[28] Obiectivele menționate la acest paragraf sunt citate din Ghidul privind respectarea prevederilor Standardului profesional nr. 35: Expertizele contabile

Scanned with OKEN Scanner

Corpului pot decide şi alte modalităţi de valorificare a rezultatelor auditului, pe lângă cele din dispoziţii. Dosarul auditului şi corespondenţa privind remedierea deficienţelor sunt păstrate la filială, în dosarul cabinetului respectiv, până la următorul audit asupra activităţii cabinetului.

Consecinţele calităţii necorespunzătoare a expertizelor contabile judiciare şi extrajudiciare pot fi:

- neluarea în seamă a raportului de expertiză de către solicitant cu posibile consecinţe asupra dreptului de decontare a onorariului cuvenit expertizei;
- schimbarea expertului;
- în cazul expertizelor contabile judiciare în care calitatea necorespunzătoare este apreciată de solicitant în legătură cu refuzul de a efectua o expertiză sau cu tergiversarea cauzei, se pot aplica amenzi expertului contabil;
- emiterea unor observaţii şi concluzii în cadrul auditului de calitate în profesia contabilă;
- constatarea de către auditor a repetării abaterilor poate declanşa procedura de sesizare a Comisiei de disciplină a filialei Corpului şi, după caz, aplicarea către expert a unor sancţiuni disciplinare potrivit reglementărilor Corpului, cum ar fi:
    - mustrare;
    - avertisment scris;
    - suspendarea dreptului de a exercita profesia de expert contabil pe o perioadă de timp de la 3 luni la un an;
    - interzicerea dreptului de a exercita profesia de expert contabil.

În cazul observării unor încălcări ale legislaţiei şi a reglementărilor în domeniu, auditorii de calitate sunt obligaţi să formuleze sesizare către consiliul filialei.

2.3.4. Principiul confidenţialităţii şi al respectării secretului profesional în expertizele contabile

Principiul confidenţialităţii şi secretului profesional stabilesc o serie de reguli deontologice pe care expertul contabil trebuie să le respecte pentru a realiza o expertiză de calitate, în mod independent şi în limita calităţilor mandatului său.

Scanned with OKEN Scanner

*„Expertul contabil trebuie să respecte **secretul şi caracterul confidenţial** al informaţiilor la care a avut acces şi de care a luat cunoştinţă cu ocazia efectuării expertizelor contabile, trebuind să se abţină de la divulgarea lor către terţi, cu **excepţia** cazurilor în care a fost autorizat expres în acest scop sau dacă are obligaţia legală sau profesională să facă o astfel de divulgare."*
(Norma 3514, Standardul profesional nr. 35)

Profesionistul contabil are acces la informaţii sensibile privind persoanele care au implicare în decursul misiunii de expertiză. Potrivit normelor Corpului, profesionistului contabil îi este atribuit apelativul de *confident de încredere.* Membrii Corpului şi colaboratorii lor sunt obligaţi să respecte principiul deontologic al secretului profesional, excepţie făcând situaţiile de denunţ reglementate legal.

Principiul confidenţialităţii şi secretului profesional *constituie o caracteristică esenţială a unei profesii exercitate independent, organizată şi responsabilă*, care conferă expertului contabil un statut comparabil cu cel al avocaţilor, medicilor sau notarilor. Secretul profesional acoperă atât informaţiile comunicate direct de clienţi, cât şi pe cele aflate prin activitatea desfăşurată. Profesionistul contabil nu poate dezvălui, confirma sau infirma informaţiile despre clienţi, chiar dacă acestea sunt deja publice.

Acest principiu nu presupune doar abţinerea de la divulgarea către terţi a informaţiilor despre care expertul contabil ia cunoştinţă în timpul exercitării misiunii de expertiză. Principiul stabileşte inclusiv o linie de conduită pentru modul în care expertul ar trebui să îşi formuleze răspunsurile în cadrul raportului de expertiză. *Expertul nu trebuie să prezinte în răspunsurile sale mai mult decât i se cere.* În cazul expertizelor contabile judiciare, expertul trebuie să facă referire în raportul său doar la acele împrejurări sau tranzacţii care au fost prezentate de părţi care au legătură cauzală cu întrebările adresate expertizei.

În cazul expertizelor contabile dispuse în cauze civile sau penale, *expertul contabil nu trebuie să divulge în mod direct părţilor implicate în litigiu, nici conţinutul raportului său şi nici părerile sau concluziile analizei sale.* Expertul contabil trebuie să elaboreze raportul de expertiză contabilă judiciară cu includerea opiniei sale specializate, să îl supună auditului de calitate şi abia după obţinerea vizei de calitate din partea Corpului să îl depună la autoritatea care a

Scanned with OKEN Scanner

solicitat expertiza. Părțile pot lua cunoștință despre conținutul raportului de expertiză contabilă judiciară abia după ce acesta a fost depus de expert la dosarul cauzei. Aceste obligații trebuie să fie respectate atât de experții desemnați de autoritățile civile sau penale, precum și de experții consilier propuși de părțile implicate în litigiu.

În timpul efectuării misiunilor de expertiză contabilă în cauze civile sau penale, *expertul contabil trebuie să se abțină de la contactarea părților implicate în cauza respectivă, în afara procedurilor prevăzute de lege.* În cazul în care lămurirea întrebărilor adresate expertizei presupun desfășurarea unor lucrări la fața locului sau explicațiile părților, acestea pot fi realizate de expert abia după îndeplinirea *procedurilor legale de citare a părților.* Citarea părților, sub sancțiunea nulității, trebuie să fie comunicată de expert părții cu cel puțin 5 zile înaintea termenului fixat pentru efectuarea lucrării și trebuie să conțină ziua, ora și locul de convocare. Dovada citării părților reprezintă o anexă obligatorie de atașat la raportul de expertiză contabilă judiciare care au necesitat explicații suplimentare de la părți sau deplasări la fața locului.

În cazul expertizelor penale, expertul contabil poate lua legătura cu inculpații numai cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată.

În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, principiul confidențialității și a secretului profesional presupun respectarea de către expertul contabil a normelor profesionale emise de Corp.

2.3.5. Principiul acceptării expertizelor contabile

Expertizele contabile reprezintă lucrări de specialitate efectuate de experți contabili incompatibili, independenți, care dețin calitatea să execute expertiza.

> *„Solicitările adresate experților contabili privind efectuarea de expertize contabile* ***nu pot fi refuzate*** ***decât dacă există motive temeinice.***
> *Totuși, expertul contabil, înainte de a accepta efectuarea unei expertize contabile, trebuie să își analizeze posibilitatea de a-și îndeplini misiunea ținând seama în special de regulile de* ***independență și competență.***" (Norma 3515, Standardul profesional nr. 35)

Scanned with OKEN Scanner

Expertul contabil, similar altor practicanți de profesii liberale, trebuie să accepte solicitările de expertize contabile fără discriminare pe criterii precum naționalitate, rasă, religie sau politică, respectând principiul egalității cetățenilor în fața legii. Cu toate acestea, acceptarea acestor misiuni trebuie să fie în acord cu principiile independenței, competenței și evitării incompatibilităților.

Solicitările adresate de autorități experților contabili pentru efectuarea unor ***expertize contabile judiciare*** în cauze civile sau penale nu pot fi refuzate de experții înscriși în Tabloul corpului, decât în cazuri temeinic justificate. Cazurile care permit refuzul sunt, în general, situațiile care afectează independența sau competența expertului contabil, precum:

- dacă expertul este și martor în cauză, *calitatea de martor are întâietate*, astfel încât expertul nu poate executa o expertiză contabilă în aceeași cauză pe motive de incompatibilitate;
- expertul contabil este incompatibil să execute o expertiză contabilă dacă el, soțul/soția sau rudele apropiate *sunt interesați sub orice formă* în evoluția cauzei, acționând în mod subiectiv. Asemenea interese sunt considerate situațiile: dacă dețin calitatea de organ de control, colaborator, consilier, dacă a participat la întocmirea actelor primare contabile, dacă s-a ocupat de evidența tehnico-operativă contabilă, dacă a întocmit situațiile financiare ale uneia din părțile aflate în litigiu

Expertul contabil care a efectuat o expertiză contabilă extrajudiciară la cererea unei părți aflate în litigiu, se află în incompatibilitate cu situația de fi expert numit/desemnat din oficiu. Expertul contabil care se află într-o astfel de situație poate accepta calitatea de expert contabil consilier/recomandat de parte.

În orice situație de incompatibilitate sau de lipsă a competenței s-ar afla, imediat după desemnare sau de îndată ce a luat cunoștința despre împrejurările descrise la acest subcapitol, *expertul contabil are obligația de a comunica în scris* despre aceasta organului jurisdicțional care l-a desemnat.

2.3.6. Principiul responsabilității în expertiza contabilă

Potrivit ordonanței nr. 65/1994 republicată și actualizată, experții contabili depun, la înscrierea în Tabloul Corpului, jurământul scris care guvernează exercitarea profesiei.

Scanned with OKEN Scanner

*„**Jur** **să aplic** în mod **corect** și **fără părtinire** legile țării, **să respect** prevederile Regulamentului de organizare și funcționare a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România și ale Codului privind conduita etică și profesională a experților contabili și contabililor autorizați, **să păstrez secretul** profesional și **să aduc la îndeplinire cu conștiinciozitate îndatoririle** ce îmi revin în calitate de expert contabil."* (art.22, alin.(4) din Ordonanța 65/1994 republicată și actualizată)

Depunerea jurământului are, pentru experții contabili, semnificații profesionale și deontologice profunde, fiind atât un angajament asumat conștient, cât și un crez al profesiei. Jurământul reprezintă asumarea de către expertul contabil a îndatoririlor morale, etice și profesionale pentru întreaga sa activitate, implicit pentru exercitarea misiunilor de expertiză contabilă judiciară sau extrajudiciară.

Depunerea jurământului la momentul accesului în profesie este de cele mai multe ori însoțit de sentimente de emoție, exaltare și mândria accesului în rândul experților contabili. Pe măsura acumulării experienței, șlefuită de provocările practice, teoretice sau de raționament iminente parcursului exercitării profesiei, conștiința jurământului capătă inflexiuni mai profunde, o solemnitate matură sub legământul responsabilității, moralității și influenței activității de expert contabil.

*„Expertizele contabile trebuie efectuate în mod **responsabil**. Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile este întărită prin **jurământul** depus de expertul contabil la intrarea în profesie și prin **actul de numire** sau prin **contractul** încheiat."* (Norma 3516, Standardul profesional nr. 35)

În cazul expertizelor contabile judiciare, principiul responsabilității definit de Corp este suplimentat de aspectele procedurale stabilite prin reglementările incidente speței civile sau penale. De exemplu, regulile privind citarea, aducerea cu mandat și sancționarea martorilor se aplică și experților contabili judiciari, iar organul jurisdicțional care i-a desemnat poate dispune înlocuirea lor dacă nu se prezintă.

Responsabilitatea întocmirii și depunerii raportului de expertiză contabilă judiciară revine atât experților desemnați de instanță, cât și celor recomandați de

Scanned with OKEN Scanner

părți și aprobați de organul jurisdicțional. În situațiile în care într-o cauză civilă sau penală se numesc unul sau trei experți și se încuviințează câte un expert consilier pentru fiecare parte, toți experții admiși de organul jurisdicțional (atât experții desemnați/numiți, cât și experții consilieri) au obligația să semneze raportul de expertiză întocmit în cauză. Dacă experții consilieri ai părților formulează opinii completatoare, separate sau contrare față de opiniile experților desemnați, raportul de expertiză contabilă judiciară trebuie sa includă și opiniile formulate de experții consilieri. Rapoartele de expertiză contabilă se semnează pe fiecare pagină de fiecare expert contabil admis la efectuarea expertizei. Fiecare expert contabil admis la efectuarea expertizei contabile judiciare va depune în vederea efectuării auditului de calitate al expertizei, câte o *Declarație privind starea de independență*.

În cauzele civile, experții consilieri pot participa la lucrările expertizei, oferind informații, formulând întrebări sau observații și, dacă este necesar, redactând un raport separat. Dezbateri asupra rolului, temeiniciei, forței probatoare sau caracterului apărător al părerilor separate au fost adesea abordate de literatura de specialitate dedicate expertizei contabile[29], fiind de reținut din acestea, ca idee centrală, aceea că expertul judiciar, în calitatea sa de expert desemnat sau de expert consilier, nu ar trebui să uzeze de prerogativele *opiniei separate* în alte scopuri decât pentru aflarea adevărului, în condiții de profesionalism și conștiință etică. În cauzele penale, experții recomandați de părți participă la realizarea expertizei contabile judiciare conform numirii instanței.

Responsabilitatea în realizarea expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare este subiectivă și poate fi evaluată diferit de expertul contabil, care acționează conform conștiinței și jurământului profesional, și de solicitanții expertizelor, influențați de propriile interese. În ciuda posibilităților multiple de interpretare a modului de îndeplinire a responsabilității în cadrul expertizelor contabile, totuși expertului contabil nu i se pot aduce reproșuri în cazurile în care jurământul profesional este respectat.

În cazul expertizelor contabile judiciare, părțile cărora prevederile raportului de expertiză le sunt opozabile au căi legale să își exprime punctele de vedere, cum ar fi formularea de obiecțiuni, clarificări sau răspunsuri suplimentare. Potrivit

[29] Gornoviceanu, M., Matei, C., „Expertiza judiciară în procesul penal. Reglementări și uzanțe care încalcă dreptul la apărare și dreptul la un proces echitabil", 2020.

Scanned with OKEN Scanner

doctrinei[30], s-a subliniat că orice neclaritate, contradicție, lacună sau obiecție trebuie adusă în atenția expertului în timpul audierii, pentru ca acesta să își exprime opinia în calitatea sa de „martor" cu expertiză specializată.

„Art. 337 Lămurirea sau completarea raportului
Dacă este nevoie de ***lămurirea sau completarea*** *raportului de expertiză ori dacă există o* ***contradicție*** *între părerile experților, instanța, din oficiu sau la cererea părților, poate solicita experților,* ***la primul termen după depunerea raportului****, să îl lămurească sau să îl completeze.*
Art. 338 Efectuarea unei noi expertize
(1) Pentru motive temeinice, instanța poate dispune, la cerere sau din oficiu, efectuarea unei ***noi expertize de către alt expert****.*
(2) O nouă expertiză va trebui cerută ***motivat****, sub sancțiunea decăderii,* ***la primul termen după depunerea raportului****, iar dacă s-au formulat obiecțiuni, la termenul imediat următor depunerii răspunsului la obiecțiuni ori, după caz, a raportului suplimentar."* (Codul de procedură civilă)

O expertiză contabilă trebuie să se bazeze pe date și raționamente precise, altfel, dacă include concluzii subiective sau nemotivate de alte probe ale cauzei ea poate fi considerată inutilă sau inadmisibilă.

În situațiile cu expertize contradictorii, instanța se poate concentra asupra uneia sau poate apela la alte criterii pentru aflarea adevărului dacă toate expertizele sunt respinse. Responsabilitatea în elaborarea expertizelor este un principiu de bază al profesiei, deoarece lipsa acesteia afectează atât procesul judiciar, cât și reputația expertului contabil în mediul profesional.

[30] Udroiu, M. (coord.), Codul de procedură penală. Comentariu pe articole. Ediția 2, Editura C.H. Beck, București, 2017, pag. 897.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

Procedurile expertizei contabile: demersuri tehnice și profesionale

3.1. Aspecte procedurale generale în efectuarea expertizelor contabile

Pe parcursul derulării misiunii de expertiză contabilă, rolul expertului contabil este să ofere claritate și să contribuie la descoperirea adevărului financiar, fie în cadrul unor litigii judiciare, fie în afara acestora. Acesta trebuie să își păstreze neutralitatea, să transforme datele brute în informații utile și să ofere o imagine fidelă a realităților financiare.

Deși procedura de derulare a expertizelor contabile urmează pași generali similari, tipul expertizei – judiciară sau extrajudiciară – precum și contextul său, civil sau penal, influențează în mod semnificativ modul de desfășurare a misiunii.

Indiferent de specific, orice expertiză contabilă pornește de la **numirea** expertului, fie de către organul cu atribuții jurisdicționale (judecătorul, organul de cercetare penală), fie la cererea părților implicate, fie din opțiunea solicitanților persoane fizice sau juridice. Odată desemnat, expertul primește un set de obiective sau **întrebări** cărora trebuie să răspundă. Procesul de clarificare a contextului întrebărilor și de elaborare a răspunsurilor implică **documentarea** minuțioasă, **analiza** datelor financiare disponibile și elaborarea unui **raport** detaliat, dar ușor de înțeles. Raportul este **transmis** beneficiarilor sau instanței, dorindu-se a se concretiza într-o bază solidă pentru luarea deciziilor.

Expertizele contabile îmbracă elemente comune, indiferent că este vorba de expertize judiciare sau extrajudiciare. În toate cazurile, expertul contabil trebuie să respecte principii fundamentale precum independența, confidențialitatea, competența profesională și responsabilitatea. Concluziile trebuie să fie bazate pe fapte verificabile, prezentate într-un mod clar și obiectiv, indiferent dacă expertiza servește instanței de judecată sau unor persoane aflate în afara cadrului judiciar.

De asemenea, expertizele contabile suportă o serie de deosebiri, determinate de natura lor juridica sau de scopul pentru care au fost solicitate. Expertizele judiciare sunt comandate de instanță pentru a sprijini judecătorii să ia decizii informate. Acestea sunt reglementate strict de legislație și implică termene clare

Scanned with OKEN Scanner

pentru depunerea raportului. În schimb, expertizele extrajudiciare sunt mai flexibile. Ele sunt solicitate de părțile interesate pentru a clarifica situații financiare specifice și nu sunt supuse aceloraşi constrângeri procedurale.

În cadrul expertizelor judiciare, se disting cele civile și cele penale, fiecare cu particularitățile sale. Expertizele civile sunt orientate spre clarificarea unor aspecte financiare legate de litigii comerciale, partaje sau calcularea daunelor. Accentul este pus pe analiza documentelor și pe oferirea unor concluzii clare privind realitatea financiară[31].

Pe de altă parte, expertizele penale investighează posibile infracțiuni economico-financiare, precum evaziunea fiscală sau frauda. Acestea necesită o abordare mai detaliată, incluzând adesea verificări suplimentare pentru a identifica operațiuni reale sau fictive, faptele ilegale sau existența unor prejudicii. Expertul contabil poate fi chemat să își susțină concluziile în fața organului cu atribuții jurisdicționale și să răspundă întrebărilor avocaților sau judecătorilor.

Urmează ca la paragrafele următoare să fie tratate în amănunt fiecare aspect specific misiunilor de expertiză contabilă judiciară civilă, penală, sau misiunilor de expertiză extrajudiciară.

3.2. Cadrul general procedural privind expertiza contabilă judiciară

Regulile procedurale generale privind expertiza contabilă judiciară sunt stabilite prin Ordonanța Guvernului nr. 2/2000 actualizată. Elementele specifice tipurilor de expertize contabile judiciare, civile sau penale, sunt definite de reglementările specifice.

> *„Art.17*
> *(1) Organul îndreptățit să dispună efectuarea expertizei judiciare* ***numește*** *expertul sau, după caz, specialistul, indică în scris, prin încheiere sau prin ordonanță,* ***obiectul*** *expertizei și întrebările la care trebuie să răspundă acesta, stabilește* ***data depunerii*** *raportului de expertiză, fixează* ***onorariul*** *provizoriu,* ***avansul*** *pentru cheltuielile de deplasare, atunci când este cazul, și comunică biroului local pentru expertize tehnice judiciare* ***numele persoanei desemnate*** *să efectueze expertiza."* (O.G. nr. 2/2000 actualizată)

[31] Robu, I.B. „O perspectiva financiara asupra triunghiului fraudei, 2012.

Scanned with OKEN Scanner

În practică se folosește adesea sintagma *expertiză contabilă judiciară* pentru a dispune realizarea unei lucrări ce necesită competențe în specializări înrudite contabilității, precum fiscalitate, audit, evaluare sau procedura insolvenței. O exprimare mai precisă pentru aceste situații ar fi *expertiza tehnică judiciară în specializările contabilitate și fiscalitate*, de pildă, dacă obiectivele expertizei s-ar extinde peste domeniul contabilității și ar include și expertiza fiscală.

Astfel, Ordonanța Guvernului 65/1994 actualizată dispune în mod expres separarea profesiilor și stabilește condiția ca activitățile de expertiză desfășurate în domenii conexe sau înrudite să poată fi făcută doar de specialiști cu mai multe autorizări atestate prin înscrierea în corpul profesional al domeniului conex sau înrudit.

„Art. 7 Persoanele fizice și juridice care au calitatea de expert contabil pot efectua și alte activități în afara celor prevăzute la art. 6, care sunt specifice activităților de audit financiar, consultanță fiscală și evaluare, numai după dobândirea, în condițiile legii, a calității de auditor financiar, consultant fiscal sau evaluator autorizat, după caz, și înscrierea ca membri în organizațiile care coordonează profesiile liberale respective." (Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 republicată și actualizată)

Normele profesiei subliniază faptul că expertizele contabile judiciare pot fi efectuate doar sub efectul dispunerii probei cu expertiza de către *organele îndreptățite de lege*. Organele îndreptățite de lege pot fi, în cursul judecății, instanțele de judecată, iar în cazul expertizelor penale organul de urmărire penală, în faza premergătoare judecății sau instanța de judecată.

„Expertizele contabile judiciare pot fi ***dispuse numai de către organele îndreptățite*** *de lege pentru administrarea probei cu expertiza.*
Numirea sau încuviințarea expertului contabil/experților contabili, la cerere (a părților) sau din oficiu, respectiv la recomandarea părților, se poate face numai de organul în drept să dispună administrarea probei cu expertiza contabilă." (Norma 3521, Standardul profesional nr. 35)

Scanned with OKEN Scanner

În ceea ce privește cazurile în care *organele îndreptățite* consideră necesară administrarea probei cu expertiza contabilă, Codul de procedură civilă și Codul de procedură penală stabilesc o serie de reguli procedurale privind încuviințarea acestora.

„Art. 330 ***Încuviințarea expertizei***
(1) Când, pentru lămurirea unor împrejurări de fapt, ***instanța*** *consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști,* ***va numi, la cererea părților ori din oficiu,*** ***unul sau 3 experți****. Termenul va fi stabilit astfel încât depunerea raportului de expertiză la instanță să aibă loc conform dispozițiilor art. 336.*
(2) Când este necesar, instanța va solicita efectuarea expertizei unui laborator sau unui institut de specialitate.
(3) În domeniile strict specializate, în care nu există experți autorizați, din oficiu sau la cererea oricăreia dintre părți, judecătorul poate solicita punctul de vedere al uneia sau mai multor personalități ori specialiști din domeniul respectiv.
(4) Dispozițiile referitoare la expertiză, cu excepția celor privind aducerea cu mandat, sancționarea cu amendă judiciară și obligarea la plata de despăgubiri, sunt aplicabile în mod corespunzător în cazurile prevăzute la alin. (2) și (3).
(5) La efectuarea expertizei în condițiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot participa ***experți aleși de părți și încuviințați de instanță****, având calitatea de consilieri ai părților, dacă prin lege nu se dispune altfel. În acest caz, ei pot să dea relații, să formuleze întrebări și observații și, dacă este cazul, să întocmească un raport separat cu privire la obiectivele expertizei."* (Codul de procedură civilă)

Privită în mod sintetic, misiunea expertizei contabile judiciare dispusă în cauze civilă presupune parcurgerea unei serii de etape, precum se poate observa în figura de mai jos. Descrierea cadrului legal și profesional în legătură cu fiecare etapă urmează a fi detaliată la subcapitolele următoare.

Scanned with OKEN Scanner

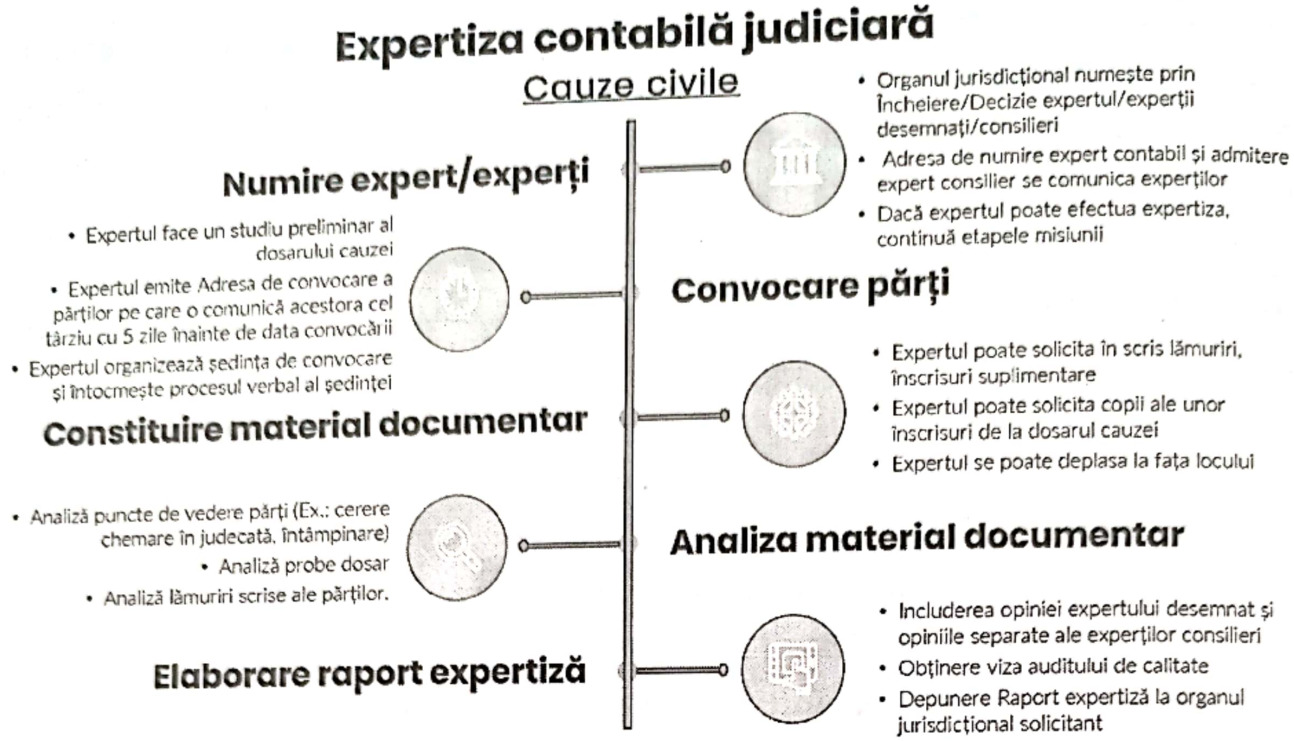

Figura 8. Principalele etape procedurale în misiunea de expertiză contabilă judiciară în cauze civile
Sursa: Reprezentare proprie inspirată de reglementări și de practică

În cazul particular al expertizelor penale, când există riscul dispariției unor probe, modificării unor situații de fapt sau necesitatea clarificării rapide a unor fapte ori împrejurări, organul de urmărire penală poate dispune realizarea unei constatări, prin emiterea unei ordonanțe sau încheieri. Dacă raportul de constatare necesită o opinie suplimentară sau este contestat, organul judiciar poate decide efectuarea unei expertize[32].

„Art. 172 ***Dispunerea efectuării expertizei sau a constatării***
(1) Efectuarea unei expertize se dispune când pentru constatarea, clarificarea sau evaluarea unor fapte ori împrejurări ce prezintă importanță ***pentru aflarea adevărului*** *în cauză este necesară și opinia unui expert.*
(2) Expertiza se dispune, în condițiile art. 100, ***la cerere sau din oficiu****, de către organul de urmărire penală, prin* ***ordonanță motivată****, iar în cursul judecății se dispune de către instanță, prin* ***încheiere motivată****.*
(3) ***Cererea de efectuare a expertizei*** *trebuie formulată în scris, cu indicarea*

[32] Prevederile se regăsesc la art. 172 alin. (9)-(12) din Codul de procedură penală

Scanned with OKEN Scanner

faptelor și împrejurărilor supuse evaluării și a obiectivelor care trebuie lămurite de expert.

(4) Expertiza poate fi efectuată de experți oficiali din laboratoare sau instituții de specialitate ori de experți independenți autorizați din țară sau din străinătate, în condițiile legii.

(5) Expertiza și examinarea medico-legală se efectuează în cadrul instituțiilor medico-legale.

*(6) **Ordonanța organului de urmărire penală sau încheierea instanței** prin care se dispune efectuarea expertizei trebuie să indice **faptele** sau **împrejurările** pe care expertul trebuie să le constate, să le clarifice și să le evalueze, **obiectivele** la care trebuie să răspundă, **termenul** în care trebuie efectuată expertiza, precum și instituția ori **experții desemnați**.*

(7) În domeniile strict specializate, dacă pentru înțelegerea probelor sunt necesare anumite cunoștințe specifice sau alte asemenea cunoștințe, instanța ori organul de urmărire penală poate solicita opinia unor specialiști care funcționează în cadrul organelor judiciare sau în afara acestora. Dispozițiile relative la audierea martorului sunt aplicabile în mod corespunzător.

*(8) La efectuarea expertizei pot participa **experți independenți autorizați**, numiți la solicitarea părților sau subiecților procesuali principali.*

*(9) Când există pericol de dispariție a unor mijloace de probă sau de schimbare a unor situații de fapt ori este necesară lămurirea urgentă a unor fapte sau împrejurări ale cauzei, organul de urmărire penală poate dispune prin ordonanță efectuarea unei **constatări**.*

(10) Constatarea este efectuată de către un specialist care funcționează în cadrul organelor judiciare sau din afara acestora.

(11) Certificatul medico-legal are valoarea unui raport de constatare.

(12) După finalizarea raportului de constatare, când organul judiciar apreciază că este necesară opinia unui expert sau când concluziile raportului de constatare sunt contestate, se poate dispune efectuarea unei expertize."

(Codul de procedură penală)

Desfășurarea procedurilor de expertiză judiciară în cauze penale prezintă o serie de particularități procedurale pe care expertul trebuie să le respecte. Deosebit față de expertizele judiciare în cauze civile, expertizele judiciare în cauze penale incumbă experților contabili o serie de răspunderi cu privire la accesul la

Scanned with OKEN Scanner

mijloacele de probe, întâlnirea cu părțile sau obligațiile de încunoștințare a organului jurisdicțional în materie penală.

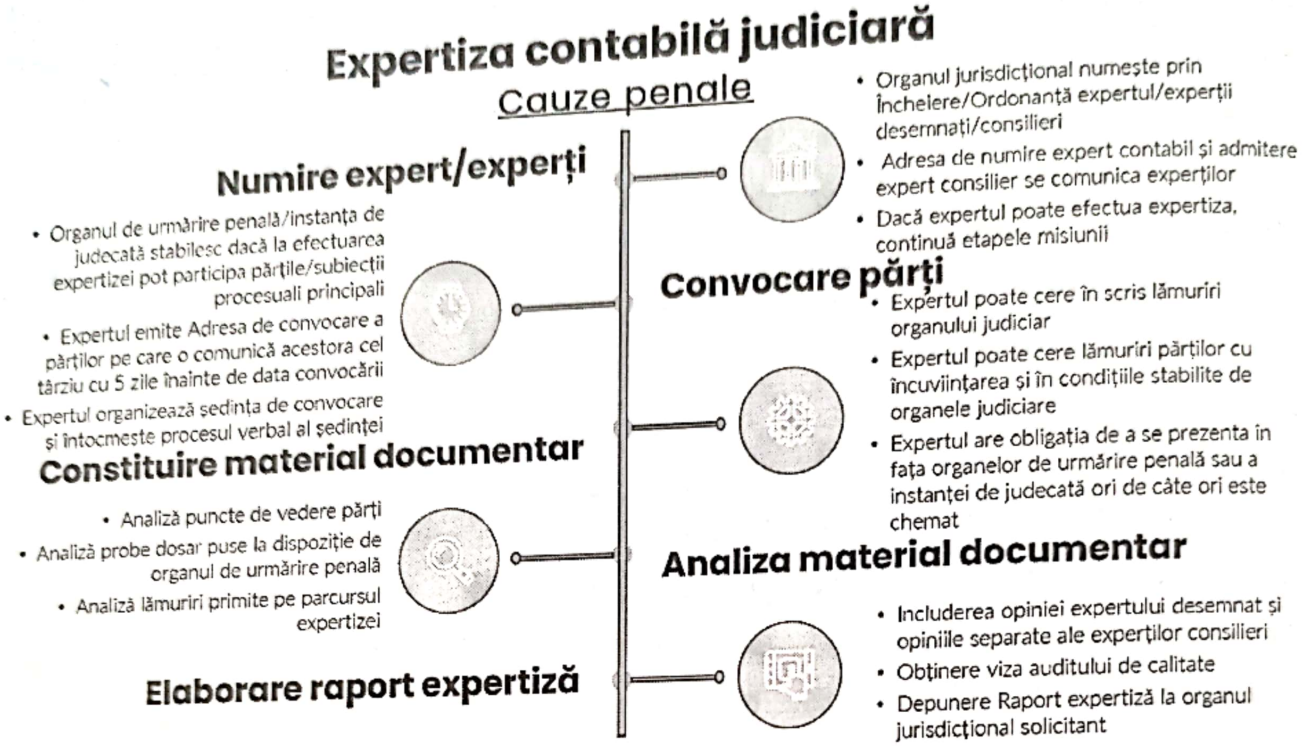

Figura 9. Principalele etape procedurale în misiunea de expertiză contabilă judiciară în cauze penale

Sursa: Reprezentare proprie inspirată de reglementări și de practică

„Art. 177 ***Procedura efectuării expertizei***

(1) Organul de urmărire penală sau instanța de judecată, când dispune efectuarea unei expertize, fixează ***un termen la care sunt chemate*** *părțile, subiecții procesuali principali, precum* ***și expertul****, dacă acesta a fost desemnat.*

(2) La termenul fixat se aduce la cunoștința procurorului, a părților, a subiecților procesuali principali și a expertului ***obiectul expertizei și întrebările la care expertul trebuie să răspundă*** *și li se pune în vedere că au dreptul să facă observații cu privire la aceste întrebări și că pot cere modificarea sau completarea lor. De asemenea, după caz,* ***sunt indicate expertului*** *obiectele* ***pe care urmează să le analizeze.***

(3) ***Expertul*** *este înștiințat cu privire la faptul că* ***are obligația de a analiza obiectul expertizei, de a indica cu exactitate orice observație sau constatare și de a expune o opinie imparțială cu privire la faptele sau împrejurările***

Scanned with OKEN Scanner

evaluate, în conformitate cu regulile științei și expertizei profesionale.
(4) Părțile și subiecții procesuali principali sunt încunoștințați că au dreptul să ceară numirea câte unui ***expert recomandat*** *de fiecare dintre ele, care să participe la efectuarea expertizei.*
(5) După examinarea obiecțiilor și cererilor făcute de părți, de subiecții procesuali principali și expert, organul de urmărire penală sau instanța de judecată ***pune în vedere expertului termenul în care urmează a fi efectuată expertiza,*** *încunoștințându-l totodată dacă la efectuarea acesteia urmează să participe părțile sau subiecții procesuali principali.*
(6) Atunci când expertiza urmează să fie efectuată de o instituție medico-legală, de un laborator de expertiză criminalistică sau de orice institut de specialitate, sunt aplicabile dispozițiile art. 173 alin. (3), nefiind necesară prezența expertului în fața organului judiciar." (Codul de procedură penală)

3.2.1. Numirea experților contabili judiciari

Expertul contabil poate realiza expertize contabile judiciare sau extrajudiciare doar dacă este membru CECCAR, înscris în Tabloul Corpului publicat anual în Monitorul Oficial al României, și deține viza anuală de exercitare a profesiei. Listele actualizate ale experților contabili sunt publicate pe site-urile filialelor CECCAR. Solicitanții pot contacta orice expert contabil nominalizat în Monitorul Oficial, iar expertul trebuie să se legitimeze cu carnetul de expert contabil vizat pentru anul în curs.

Procedurile de numire a experților contabili judiciari sunt reglementate în cazul speței civile sau penale prin normative procedurale, respectiv prin Codul de procedură civilă și Codul de procedură penală.

„Art. 379 ***Expertiza***
(1) În cazul în care este încuviințată o expertiză, în programul administrării probelor ***părțile vor trece numele expertului pe care îl vor alege prin învoiala lor, precum și numele consilierilor fiecăreia dintre ele.***
(2) ***Dacă părțile nu se învoiesc asupra alegerii expertului, ele vor cere instanței,*** *la termenul când încuviințează probele potrivit art. 370,* ***să procedeze la desemnarea acestuia,*** *potrivit art. 331 alin. (1) și (2).*
(3) ***Expertul este obligat să efectueze expertiza*** *și să o predea avocaților*

Scanned with OKEN Scanner

părților, sub semnătură de primire, cu cel puțin 30 de zile înainte de termenul fixat de instanță potrivit art. 371. De asemenea, el are îndatorirea să dea explicații avocaților și părților, iar după fixarea termenului de judecată, să se conformeze dispozițiilor art. 337-339." (Codul de procedură civilă)

În cazul expertizelor dispuse judecății actul de numire emis de instanțe este *încheierea motivată a instanței*. În cauzele penale, când expertizele contabile judiciare dispuse în etapele premergătoare judecății, actul de numire este *ordonanța organului de urmărire penală*.

Deșii scopul al încuviințării expertizelor contabile judiciare sunt comune în cauzele civile și penale, fiind orientat către aflarea adevărului, există anumite particularități în privința numirii experților. Numărul experților desemnați de instanța de judecată în cauze civile poate fi unu sau trei[33], în timp ce în cauzele penale numărul experților poate fi de unu, doi sau mai mulți.

„Art. 331 ***Numirea expertului***
(1) Dacă părțile nu se învoiesc asupra numirii experților, ei se vor numi de către instanță, ***prin tragere la sorți****, de pe lista întocmită și comunicată de către biroul local de expertiză, cuprinzând persoanele înscrise în evidența sa și autorizate, potrivit legii, să efectueze expertize judiciare.*
(2) ***Încheierea de numire a expertului va stabili obiectivele*** *asupra cărora acesta urmează să se pronunțe,* ***termenul*** *în care trebuie să efectueze expertiza,* ***onorariul provizoriu*** *al expertului și, dacă este cazul,* ***avansul pentru cheltuielile de deplasare****. În acest scop, instanța poate fixa o audiere în camera de consiliu, în cadrul căreia va solicita expertului să estimeze costul lucrării ce urmează a fi efectuată, cât și termenul necesar efectuării expertizei. Tot astfel, instanța poate fixa un termen scurt pentru când va solicita expertului să estimeze în scris costul lucrării ce urmează a fi efectuată, cât și termenul necesar efectuării expertizei. Poziția părților va fi consemnată în încheiere. În funcție de poziția expertului și a părților, instanța va fixa termenul de depunere a raportului de expertiză și condițiile de plată a costurilor necesare efectuării expertizei.*
(3) ***Dovada plății onorariului*** *se depune la grefa instanței de partea care a fost obligată prin încheiere, în termen* ***de 5 zile de la numire sau în termenul***

[33] Codul de procedură civilă, art.330 alin.(1).

Scanned with OKEN Scanner

stabilit de instanță potrivit alin. (2). Onorariul poate fi majorat, în condițiile prevăzute la art. 339 alin. (2).
Art. 332 ***Recuzarea expertului***
(1) Experții pot fi recuzați pentru aceleași motive ca și judecătorii.
(2) Recuzarea trebuie să fie cerută în termen de 5 zile de la numirea expertului, dacă motivul ei există la această dată; în celelalte cazuri termenul va curge de la data când s-a ivit motivul de recuzare.
(3) Recuzările se judecă cu citarea părților și a expertului.
Art. 333 ***Înștiințarea și înlocuirea expertului***
(1) Dispozițiile privitoare la citare, aducerea cu mandat și sancționarea martorilor care lipsesc sunt deopotrivă aplicabile experților.
(2) Dacă expertul nu se înfățișează, instanța poate dispune înlocuirea lui."
(Codul de procedură civilă)

În cauzele penale, reglementările în vigoare stabilesc o serie de prevederi suplimentare privind împrejurările de numire sau de înlocuire a expertului desemnat. Înlocuirea poate surveni și în motive de refuz nejustificat privind finalizarea raportului de expertiză la termenul fixat.

Actul de înlocuire poate lua forma de ordonanță emisă de organul de urmărire penală (în faza premergătoare instanței) sau de încheiere a instanței, iar acest act se comunică inclusiv corpului profesional de care aparține expertul.

„Art. 173 ***Numirea expertului***
(1) Expertul este numit prin ***ordonanța*** *organului de urmărire penală sau prin* ***încheierea*** *instanței.*
(2) Organul de urmărire penală sau instanța desemnează, de regulă, ***un singur*** *expert, cu excepția situațiilor în care, ca urmare a complexității expertizei, sunt necesare cunoștințe specializate din discipline distincte, situație în care desemnează* ***doi sau mai mulți experți.*** *(...)*
Art. 176 ***Înlocuirea expertului***
(1) Expertul poate fi înlocuit ***dacă refuză*** *sau,* ***în mod nejustificat, nu finalizează*** *raportul de expertiză până la termenul fixat.*
(2) ***Înlocuirea se dispune prin ordonanță de către organul de urmărire penală sau prin încheiere de către instanță, după citarea expertului, și se comunică asociației sau corpului profesional de care aparține acesta.***

*(3) Expertul este, de asemenea, înlocuit când este admisă **declaraţia sa de abţinere** sau **cererea de recuzare** ori în cazul în care se află în **imposibilitate** obiectivă de a efectua sau finaliza expertiza.*
*(4) **Expertul înlocuit trebuie**, sub sancţiunea prevăzută la art. 283 alin. (4), să **pună de îndată la dispoziţia organului judiciar** toate actele sau obiectele încredinţate, precum şi observaţiile cu privire la activităţile desfăşurate până la momentul înlocuirii sale."* (Codul de procedură penală)

În cazul înlocuirii, expertul este obligat să pună la dispoziţia organului judiciar toate actele şi obiectele încredinţate, după caz, precum şi orice observaţii pe care expertul le-a realizat în legătură cu activităţile desfăşurate până la momentul înlocuirii sale[34].

Întârzierea sau refuzul nejustificat de a efectua expertiza poate duce la aplicarea unei amenzi judiciare şi la atragerea răspunderii civile a expertului sau a instituţiei desemnate, pentru prejudiciile provocate[35].

3.2.2. Stabilirea bugetului de timp în expertiza contabilă judiciară

Norma deontologică generală pentru stabilirea unui buget de timp alocat fiecărei misiuni de expertiză contabilă menţionează programarea potrivit unui contract. Specificul misiunilor de expertiză contabilă judiciară constă în faptul că actul de numire/desemnare al expertului contabil ţine loc de contract. Deopotrivă, termenul de comunicare a concluziilor raportului de expertiză contabilă judiciară este stabilit de organul jurisdicţional. Orice amânare a termenului de comunicare a raportului de expertiză contabilă judiciară trebuie să fie solicitată în scris şi motivată temeinic de expertul contabil judiciar desemnat, iar admiterea amânării termenului este de competenţa organului jurisdicţional care a dispus expertiză.

*„**Comentarii***
*3522.2. În activitatea de expertiză contabilă judiciară, pentru experţii contabili judiciari numiţi/desemnaţi, **încheierile instanţelor (în dosarele civile) şi ordonanţele organelor de urmărire sau încheierile instanţelor (în dosarele penale) ţin loc de contract**. Pentru experţii contabili consilieri / recomandaţi de*

[34] Art.176 din Codul de procedură penală.
[35] Art.175 alin. (8) din Codul de procedură penală.

Scanned with OKEN Scanner

*părți, **un exemplar original al documentului** care face dovada relațiilor contractuale dintre parte și expertul contabil care participă la efectuarea expertizei, precum și a sumelor datorate acestuia va fi de pus la dosarul cauzei cu cel puțin 5 zile înainte de termenul stabilit pentru depunerea raportului de expertiză contabilă.*

*3522.3. Dacă în timpul efectuării expertizelor contabile intervin elemente noi privind volumul și întinderea lucrărilor sau obiective noi (supliment expertiză), care nu au fost avute în vedere inițial, experții contabili **sunt îndreptățiți să ceară** majorarea onorariului.*

*În cazul expertizelor contabile judiciare, majorarea onorariului se face, la cererea justificată a expertului contabil în cauză, prin **încheiere executorie**, dată cu citarea părților, de către organul în drept care a dispus efectuarea expertizei, sau prin act adițional la contractul încheiat între parte și expertul consilier al părții/ recomandat de parte."* (Standardul 35)

Realizarea și predarea expertizelor contabile trebuie să respecte termenele stabilite de organele jurisdicționale competente în actul de numire. Pentru a respecta aceste termene, este esențial să se întocmească un **plan de lucru** care să includă obiectivele expertizei, un calendar detaliat și o alocare a timpului pe fiecare capitol sau componentă analizată. Dacă situația o impune, planul de lucru poate fi ajustat pe parcursul desfășurării expertizei. Aceasta ajustare implică obligația expertului de a solicita în scris și motivat organului jurisdicțional prelungirea termenului alocat expertizei contabile.

Reglementările profesiei contabile recomandă transpunerea planului de lucru alocat expertizelor contabile într-un document intern distinct inclus în dosarul de lucru permanent al expertului contabil. Planul de lucru ia forma unui **buget de timp** care detaliază și cuantifică în număr de ore fiecare etapă sau operațiune necesară elaborării expertizei contabile, precum:

a) studiul dosarului și menționarea, după caz, a locului unde expertul s-a deplasat pentru a avea acces la dosarul supus expertizării;
b) detalierea activităților de documentare a expertizei contabile cu eventuala descriere a:
   - documentării generale sau a aprofundării cadrului general de reglementare;
   - documentării specifice fiecărei întrebări adresate expertizei;

Scanned with OKEN Scanner

- documentării suplimentare obţinute pentru lămurirea obiectivelor expertizei sau dobândite prin deplasare la faţa locului;

c) constituirea şi analizarea materialului documentar;
d) elaborarea şi redactarea raportului de expertiză contabilă;
e) alte operaţiuni (cum ar fi: obţinerea vizei de calitate, depunerea raportului etc.).

Legiuitorul nu a stabilit un set de criterii riguroase pentru modul de determinare a duratei misiunii de expertiză contabilă judiciară. În practică, bugetul de timp alocat derulării misiunilor de expertiză judiciară pornesc de la premisa celerităţii cauzelor aflate pe rolul instanţelor de judecată. Drept consecinţă, este aşteptat ca expertul contabil să îşi dozeze bugetul de timp ţinând cont de o serie de aspecte precum:

- în dosarele civile şi penale, misiunile de expertiză contabilă judiciare trebuie să fie tratate cu diligenţă şi punctualitate raportat la dispoziţiile organului cu atribuţii jurisdicţionale;
- bugetul de timp este calculat în funcţie de numărul şi complexitatea întrebărilor adresate expertizei;
- întinderea perioadei de timp în care s-au derulat evenimentele supuse expertizării contabile, accesul la documente şi specificul obiectivelor expertizei sunt elemente care influenţează în mod direct bugetul de timp alocat expertizei.

Nu este clar stipulat totuşi în legislaţie sau în normativul profesional cum ar trebui să fie apreciată celeritatea de a răspunde fiecărui mandat încredinţat expertului, în situaţiile în care expertul primeşte numiri în mai multe cauze civile sau penale, în acelaşi orizont de timp. Deopotrivă, nu este clar sensul dat de normativele profesionale „*punctualităţii*" în formularea răspunsului la obiectivele expertizei. În cazurile complexe, când analizele evidenţelor contabile capătă profunzimi generate de creativitatea autorului contabil[36] sau de complexitatea interpretării repertoriului legislativ[37], *punctualitatea* răspunsului nu poate fi redat

---

[36] A se vederea multiplele valenţe conceptuale ale „*contabilităţii creative*" în Feleagă, N., Malciu, L., „Politici şi opţiuni contabile (Fair Accounting versus Bad Accounting", Biblioteca de contabilitate, 2002, ISBN 973-590-632-5.

[37] „Guide des bonnes pratiques de l'expertise judiciaire civile dans l'Union européenne" (în română Ghidului de bune practici în expertiza judiciară civilă din Uniunea Europeană), 2015,

Scanned with OKEN Scanner

printr-o formulare aridă sau încorsetată de reglementare, ci ea se răsfrânge, mai degrabă, asupra capacității comprehensive sau a puterii solicitantului cu atribuții jurisdicționale de apreciere a opiniei[38].

În cazul expertizelor contabile judiciare, dacă la desfășurarea misiunilor participă și experți consilieri ai părților implicate, aceștia au obligația să elaboreze programul de lucru împreună cu experții contabili desemnați. Colaborarea trebuie să asigure respectarea termenului de finalizare și predare stabilit de organele jurisdicționale competente.

3.2.3. Documentarea misiunilor de expertiză contabilă judiciară

Documentarea misiunilor de expertiză contabilă judiciară se realizează cu respectarea prevederilor legale aplicabile procedurilor civile sau penale.

Documentarea misiunilor în cauze civile se realizează pe baza consultării dosarului cauzei și cu citarea părților. Experții contabili pot solicita părților înscrisuri suplimentare față de cele existente la dosarul cauzei, fiind recomandabil pentru aceste cazuri ca furnizarea înscrisurilor către expert să fi realizată de către părți în mod concomitent cu furnizarea unui set al acelorași înscrisuri și la dosarul cauzei.

Convocarea părților pentru solicitarea de lămuriri sau înscrisuri suplimentare poate fi efectuată, în cauzele civile, doar de către expertul desemnat de instanță. Experții consilieri/recomandați de părți pot participa la convocările realizate de expertul desemnat de instanță, însă nu pot iniția separat sau din inițiativă proprie convocarea părților.

„Art. 334 ***Ascultarea expertului***
Dacă experții pot să-și exprime de îndată opinia, aceștia vor fi ascultați chiar în ședință, iar părerea lor se va consemna într-un proces-verbal, dispozițiile art. 323 aplicându-se în mod corespunzător.
Art. 335 ***Efectuarea expertizei la fața locului***
(1) Dacă pentru expertiză este nevoie de o lucrare la fața locului sau sunt necesare explicațiile părților, ea nu poate fi făcută decât după citarea părților

publicat de EEEI, traducere revizuită în noiembrie 2020 realizată de CECCAR în colaborare cu site-ul ABCJuridic.

[38] Mirea, C., „Probleme actuale privind activitatea de expertiză criminalistică judiciară", Revista Română de Jurisprudență, nr. 3/2023.

Scanned with OKEN Scanner

prin scrisoare recomandată cu conținut declarat și confirmare de primire, în care li se vor indica ziua, ora și locul unde se va face lucrarea. Citația, sub sancțiunea nulității, trebuie comunicată părții cu cel puțin 5 zile înaintea termenului de efectuare a lucrării. Confirmarea de primire va fi alăturată raportului de expertiză.

(2) Părțile sunt obligate să dea expertului orice lămuriri în legătură cu obiectul lucrării.

(3) În cazul în care una dintre părți opune rezistență sau împiedică în orice alt mod efectuarea lucrării, instanța va putea socoti ca dovedite afirmațiile făcute de partea adversă cu privire la împrejurarea de fapt ce face obiectul lucrării, în contextul administrării tuturor celorlalte probe.

(4) Cheltuielile efectuate cu expertiza până la data refuzului vor fi suportate de partea care s-a opus efectuării expertizei.

(5) În mod excepțional, când aflarea adevărului în cauză este indisolubil legată de efectuarea probei cu expertiză tehnică, instanța va autoriza folosirea forței publice în scopul efectuării expertizei, prin încheiere executorie pronunțată în camera de consiliu, după ascultarea părților." (Codul de procedură civilă)

Reglementarea misiunilor de expertiză contabilă judiciară efectuate în cauze penale conține anumite prevederi specifice. În principiu, activitățile expertizei se realizează sub încuviințarea obținută de la organul de urmărire penală atât în ceea ce privește accesul de înscrisuri sau solicitarea de lămuriri. Expertul poate solicita clarificări părților sau subiecților procesuali principali doar cu aprobarea prealabilă și în condițiile stabilite de organele judiciare. Expertul numit în cauze penale poate beneficia de măsuri de protecție în situațiile în care există suspiciuni rezonabile că derularea misiunii îl pune în pericol.

*„Art. 175 **Drepturile și obligațiile expertului***

*(1) Expertul are **dreptul de a refuza efectuarea expertizei** pentru aceleași motive pentru care martorul poate refuza depunerea mărturiei.*

*(2) Expertul are **dreptul să ia cunoștință de materialul dosarului** necesar pentru efectuarea expertizei.*

*(3) Expertul **poate cere lămuriri organului judiciar** care a dispus efectuarea expertizei cu privire la anumite fapte ori împrejurări ale cauzei ce trebuie evaluate.*

Scanned with OKEN Scanner

(4) Expertul ***poate cere lămuriri părților și subiecților procesuali principali, cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organele judiciare****.*
(5) Expertul are ***dreptul la un onorariu*** *pentru activitatea depusă în vederea efectuării expertizei, pentru cheltuielile pe care ar trebui să le suporte sau le-a suportat pentru efectuarea expertizei. Cuantumul onorariului este stabilit de către organele judiciare în funcție de natura și complexitatea cauzei și de cheltuielile suportate sau care urmează a fi suportate de către expert. Dacă expertiza este efectuată de instituția medico-legală ori institutul sau laboratorul de specialitate, costul expertizei este stabilit în condițiile prevăzute de legea specială.*
(6) Expertul ***poate beneficia și de măsuri de protecție****, în condițiile prevăzute la art. 125.*
(7) Expertul ***are obligația de a se prezenta în fața organelor de urmărire penală sau a instanței de judecată ori de câte ori este chemat și de a-și întocmi raportul de expertiză cu respectarea termenului-limită*** *stabilit în ordonanța organului de urmărire penală sau în încheierea instanței. Termenul-limită din ordonanță sau încheiere poate fi prelungit, la cererea expertului, pentru motive întemeiate,* ***fără ca prelungirea totală acordată să fie mai mare de 6 luni.***
(8) ***Întârzierea sau refuzul nejustificat*** *de efectuare a expertizei atrage aplicarea unei* ***amenzi judiciare****, precum și* ***răspunderea civilă*** *a expertului sau a instituției desemnate să o efectueze pentru prejudiciile cauzate."* (Codul de procedură penală)

Normele deontologice stabilesc o serie de clarificări în ceea ce privește caracterul adecvat pe care trebuie să îl îndeplinească materialul documentar constituit de expertul contabil pentru realizarea expertizelor. Adecvarea materialului documentar vizează solicitarea acelor documente care sunt necesare clarificării întrebărilor adresate expertizei printr-o fundamentare contabilă temeinică. Materialul documentar este constituit din documente justificative şi evidenţieri contabile, fiind excluse prezumțiile, declarațiile părților și/sau ale martorilor.

„Documentarea lucrărilor privind expertizele contabile are un ***caracter particular*** *și* ***se limitează strict la ceea ce este necesar pentru a răspunde la obiectivele (întrebările, punctele) fixate expertului contabil/experților***

Scanned with OKEN Scanner

contabili de către organul în drept să dispună expertiza contabilă judiciară, prin încheiere (în dosarele civile) sau prin ordonanță a organului de urmărire penală ori încheierea instanței (în dosarele penale), sau la obiectivele contractului privind expertiza extrajudiciară." (Norma 3524, Standardul 35)

Comentariile la Norma 3524 a standardelor de efectuare a expertizelor contabile aduc o serie de clarificări relevante care ghidează modul în care expertul contabile trebuie să își organizeze activitățile de colectare a materialului documentar necesar expertizei.

*„3524.2. **Dacă obiectivele (întrebările, punctele)** la care trebuie să răspundă expertiza contabilă vizează constatările consemnate în acte de **control fiscal, gestionar sau de altă natură**, efectuate de organe abilitate, expertul contabil **trebuie să studieze** actele de control cel puțin sub aspectul:*

- *conținutului și*
- *al întinderii controlului, precum și*
- *al modului de stabilire a răspunderilor persoanelor implicate.*
- *În cazul în care s-au întocmit mai multe acte de control în aceeași cauză, ajungându-se la concluzii diferite, expertul contabil trebuie să studieze fiecare act de control în parte, arătând fundamentat cauzele care au condus la concluzii diferite și **poziția sa față de aceste concluzii**.*

*3524.3. În demersul său, expertul contabil care a ajuns la **concluzii fundamentate diferite față de organul de control** este indicat să ia contact cu acesta pentru a-și elucida toate aspectele pe care le implică efectuarea unei expertize contabile de calitate. Contactul și consultarea organului de control nu îl obligă pe expertul contabil să ajungă la un punct de vedere comun, ci doar la motivarea opiniilor diferite, care trebuie inserată în raportul de expertiză contabilă.*

*3524.4. Orientativ, **materialul documentar** pe care trebuie să îl studieze expertul contabil în cazul expertizelor judiciare se compune din:*

(i) dosarul cauzei în care s-a dispus o expertiză judiciară;

(ii) documentele justificative și registrele contabile aflate în păstrarea părților implicate în procesul justițiar sau în arhivele terțelor persoane care au vreo legătură cu obiectivele expertizate;

Scanned with OKEN Scanner

(iii) procesele-verbale întocmite de organele de control abilitate, aflate atât în posesia acestora, cât și în posesia persoanelor juridice și/sau fizice controlate care au vreo legătură cu obiectivele expertizate;

(iv) alte materiale documentare, cum ar fi legislația și reglementările referitoare la obiectivele expertizei.

Particularizat, în cazul expertizelor contabile dispuse în dosarele penale, expertul contabil are dreptul să ia cunoștință de conținutul dosarului penal numai cu încuviințarea organului de urmărire penală sau a instanței de judecată cărora expertul contabil este îndreptățit să le ceară lămuriri în legătură cu faptele sau împrejurările cauzei.

3524.5. Pentru o mai temeinică înțelegere a evenimentelor și a tranzacțiilor supuse expertizării, ***expertul contabil este îndreptățit să ceară, iar părțile interesate în expertiză sunt obligate (în dosarele civile) sau pot (în dosarele penale) să dea explicații suplimentare.***

Aceste ***explicații nu trebuie date în scris și nu constituie material documentar pentru expertizele contabile****. Expertul contabil trebuie să aibă în vedere explicațiile părților, dar trebuie să le analizeze în raport cu actele justificative și contabile expertizate, menționând în raportul de expertiză contabilă concordanța sau neconcordanța dintre explicațiile părților și actele examinate. Particularizat, în cazul expertizelor contabile dispuse în dosarele penale, părțile implicate pot da explicațiile necesare expertului contabil numai cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată.*

3524.6. ***Materialul documentar examinat de expertul contabil nu poate fi ridicat de către expertul contabil de la părțile care îl au în păstrare****. După caz, expertul contabil poate solicita obținerea unor copii după documente aflate la entitățile deținătoare în vederea utilizării lor în scopul efectuării expertizei. Normele de confidențialitate sunt aplicabile.*

3524.7. ***Dosarul de lucru al expertului contabil****, în ceea ce privește documentarea expertizelor contabile, trebuie să cuprindă, după caz:*

(i) încheierea instanței (în cauze civile), ordonanța organului de urmărire penală sau încheierea instanței (în cauze penale) ori contractul privind efectuarea expertizelor contabile extrajudiciare;

(ii) ***raportul de expertiză contabilă*** *– exemplarul expertului contabil care justifică îndeplinirea misiunii;*

Scanned with OKEN Scanner

(iii) eventuala corespondenţă, răspunsurile la obiecţiunile părţilor sau suplimentele de expertiză contabilă solicitate de organele în drept care au dispus efectuarea expertizei contabile;

(iv) eventualele note personale ale expertului contabil redactate în timpul efectuării expertizei contabile, cum ar fi note scrise în urma unor interviuri sau declaraţii verbale, necesare fie redactării raportului de expertiză contabilă, fie urmăririi bugetului de timp şi decontării lucrărilor de expertiză contabilă cu beneficiarii acestora, şi alte documente.

*3524.8. **Dacă a mai fost efectuată o altă expertiză contabilă** cu aceleaşi obiective şi expertul contabil, în demersul său, a ajuns la concluzii diferite, este indicat ca acesta să îl contacteze pe expertul care a depus raportul anterior pentru a-şi elucida toate aspectele pe care le implică efectuarea expertizei contabile."* (Standardul 35)

3.2.4. Elaborarea raportului de expertiză contabilă judiciară

Raportul de expertiză contabilă este documentul care dovedeşte modul cum expertul contabil şi-a desfăşurat misiunea şi cuprinde concluziile analizelor efectuate ca urmare a desfăşurării mandatului său. Procedurile de redactare a raportului de expertiză contabilă cuprind o serie de particularităţi specifice cauzelor civile, penale, precum şi speţelor extrajudiciare.

Raportul de expertiză contabilă judiciară se comunică direct organului jurisdicţional care a dispus efectuarea expertizei. Raportul de expertiză contabilă judiciară nu se comunică de către expertul contabil direct părţilor, nici în situaţia în care expertul contabil are calitatea de expert consilier sau expert recomandat de parte. Comunicarea raportului de expertiză judiciară către părţi se realizează doar de organul jurisdicţional care a dispus efectuarea expertizei.

*„Art. 336 **Raportul de expertiză***
*(1) Constatările şi concluziile motivate ale expertului sau ale laboratorului ori ale institutului specializat căruia i s-a cerut efectuarea expertizei vor fi consemnate într-un raport scris, care va fi depus **cu cel puţin 10 zile înainte de termenul fixat pentru judecată**. În cazuri urgente termenul pentru depunerea raportului de expertiză poate fi micşorat.*

Scanned with OKEN Scanner

(2) Când sunt mai mulți experți cu păreri deosebite ***lucrarea trebuie să cuprindă părerea motivată a fiecăruia.***
(3) În cazurile anume prevăzute de lege, depunerea raportului se va face numai după ***obținerea avizelor tehnice necesare*** *ce se eliberează numai de organismele de specialitate competente.*
Art. 337 ***Lămurirea sau completarea raportului***
Dacă este nevoie de lămurirea sau completarea raportului de expertiză ori dacă există o contradicție între părerile experților, instanța, din oficiu sau la cererea părților, poate solicita experților, la primul termen după depunerea raportului, să îl ***lămurească*** *sau să îl* ***completeze****.*
Art. 338 ***Efectuarea unei noi expertize***
(1) Pentru motive temeinice, instanța poate dispune, la cerere sau din oficiu, efectuarea unei noi expertize de către alt expert.
(2) O nouă expertiză va trebui cerută motivat, sub sancțiunea decăderii, la primul termen după depunerea raportului, iar dacă s-au formulat obiecțiuni, la termenul imediat următor depunerii răspunsului la obiecțiuni ori, după caz, a raportului suplimentar." (Codul de procedură civilă)

„Art. 180 ***Suplimentul de expertiză***
(1) Când organul de urmărire penală sau instanța constată, la cerere sau din oficiu, că ***expertiza nu este completă****, iar această* ***deficiență*** *nu poate fi suplinită prin audierea expertului, dispune efectuarea unui supliment de expertiză de către același expert. Când nu este posibilă desemnarea aceluiași expert, se dispune efectuarea unei alte expertize de către un alt expert.*
(2) Când expertiza a fost efectuată în cadrul instituției medico-legale, unui institut sau laborator de specialitate, organul de urmărire penală sau instanța se adresează instituției respective în vederea efectuării suplimentului de expertiză.
Art. 181 ***Efectuarea unei noi expertize***
(1) Organul de urmărire penală sau instanța dispune efectuarea unei noi expertize atunci când ***concluziile raportului de expertiză sunt neclare sau contradictorii*** *ori între conținutul și concluziile raportului de expertiză există contradicții, iar aceste* ***deficiențe*** *nu pot fi înlăturate prin audierea expertului.*
(2) Când organul de urmărire penală sau instanța de judecată dispune efectuarea unei noi expertize de către o instituție medico-legală, aceasta este efectuată de o comisie, în condițiile legii." (Codul de procedură civilă)

Scanned with OKEN Scanner

În cauze penale:

„Art. 178 ***Raportul de expertiză***
(1) După efectuarea expertizei, constatările, clarificările, evaluările și opinia expertului sunt consemnate într-un raport.
(2) Când sunt mai mulți experți se întocmește ***un singur raport de expertiză.*** *Opiniile separate se motivează în același raport.*
(3) Raportul de expertiză se depune la organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei.
(4) ***Raportul de expertiză cuprinde:***
a) partea introductivă, în care se arată organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei, data când s-a dispus efectuarea acesteia, numele și prenumele expertului, obiectivele la care expertul urmează să răspundă, data la care a fost efectuată, materialul pe baza căruia expertiza a fost efectuată, dovada încunoștințării părților, dacă au participat la aceasta și au dat explicații în cursul expertizei, data întocmirii raportului de expertiză;
b) partea expozitivă prin care sunt descrise operațiile de efectuare a expertizei, metodele, programele și echipamentele utilizate;
c) concluziile, prin care se răspunde la obiectivele stabilite de organele judiciare, precum și orice alte precizări și constatări rezultate din efectuarea expertizei, în legătură cu obiectivele expertizei.
(5) În situația în care expertiza a fost efectuată în lipsa părților ori a subiecților procesuali principali, aceștia sau avocatul lor sunt încunoștințați cu privire la întocmirea raportului de expertiză și cu privire la dreptul la studierea raportului.
Art. 179 ***Audierea expertului***
(1) În cursul urmăririi penale sau al judecății, expertul poate fi ***audiat*** *de organul de urmărire penală sau de instanță, la cererea procurorului, a părților, a subiecților procesuali principali sau din oficiu, dacă organul judiciar apreciază că audierea este necesară pentru lămurirea constatărilor sau concluziilor expertului.*
(2) Dacă expertiza a fost efectuată de o instituție medico-legală, institut sau laborator de specialitate, instituția va desemna un expert, dintre persoanele

Scanned with OKEN Scanner

care au participat la efectuarea expertizei, ce urmează a fi audiat de către organul de urmărire penală sau de instanță.
(3) Audierea expertului se efectuează potrivit dispozițiilor privitoare la audierea martorilor.
Art. 180 ***Suplimentul de expertiză***
(1) Când organul de urmărire penală sau instanța constată, la cerere sau din oficiu, că expertiza nu este completă, iar această deficiență nu poate fi suplinită prin audierea expertului, dispune efectuarea unui supliment de expertiză de către același expert. Când nu este posibilă desemnarea aceluiași expert, se dispune efectuarea unei alte expertize de către un alt expert.
(2) Când expertiza a fost efectuată în cadrul instituției medico-legale, unui institut sau laborator de specialitate, organul de urmărire penală sau instanța se adresează instituției respective în vederea efectuării suplimentului de expertiză.
Art. 181 ***Efectuarea unei noi expertize***
(1) Organul de urmărire penală sau instanța dispune efectuarea unei noi expertize atunci când concluziile raportului de expertiză sunt neclare sau contradictorii ori între conținutul și concluziile raportului de expertiză există contradicții, iar aceste deficiențe nu pot fi înlăturate prin audierea expertului.
(2) Când organul de urmărire penală sau instanța de judecată dispune efectuarea unei noi expertize de către o instituție medico-legală, aceasta este efectuată de o comisie, în condițiile legii." (Codul de procedură penală)

Normele profesionale stabilesc formatul raportului de expertiză contabilă judiciară și elementele minimale de conținut ale acestuia.

„Constatările și concluziile motivate ale expertizei contabile se consemnează într-un ***raport scris*** *care trebuie să cuprindă trei capitole:*

- *Capitolul I* ***Introducere****,*
- *Capitolul II* ***Desfășurarea expertizei contabile*** *și*
- *Capitolul III* ***Concluzii****.*

Structura celor trei capitole obligatorii trebuie respectată.
Când au fost numiți sau încuviințați mai mulți experți contabili în aceeași cauză se întocmește ***un singur raport de expertiză contabilă****. Dacă sunt deosebiri de*

Scanned with OKEN Scanner

păreri între experți, opiniile separate (motivate de fiecare expert în parte) trebuie consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă.
***În cauze civile**, legiuitorul a prevăzut că, dacă este cazul, expertul consilier al părții poate întocmi și separat un raport de expertiză contabilă judiciară. În acest caz, expertul contabil consilier al părții va respecta normele de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile, precum și cele de raportare specifice expertizei contabile, cu excepția **convocării părților, care revine expertului contabil numit în vederea soluționării cauzelor civile**."* (Norma 3531, Standardul 35)

Referitor la structura și elementele minimale de conținut ale rapoartelor de expertiză contabilă judiciară, comentariile la normele corpului prevăd:

*„3531.1 Capitolul I **Introducere** al raportului de expertiză contabilă trebuie să cuprindă cel puțin următoarele paragrafe:*

*a) Paragraful de identificare a **expertului** contabil / experților contabili nominalizat(ți) pentru efectuarea expertizei contabile, care trebuie să cuprindă informații cu privire la: numele și prenumele expertului/experților, numărul carnetului de expert contabil și secțiunea din Tabloul Corpului; în acest paragraf se cuprind și datele de identificare ale experților contabili consilieri ai părților / recomandați de părți, dacă este cazul. Dacă sunt mai mulți experți contabili consilieri ai părți lor / recomandați de părți, acestea se repetă pentru fiecare dintre ei;*

*b) Paragraful de identificare a **organului** care a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau a clientului care a solicitat efectuarea expertizei contabile extrajudiciare. În acest paragraf se menționează:*

– în cazul expertizelor contabile judiciare: actul care a stat la baza numirii expertului/experților, respectiv încheierea instanței (în cazurile civile) sau ordonanța organelor de urmărire penală ori încheierea instanței (în cazurile penale), cu menționarea datei acestuia, denumirea și calitatea procesuală a părților, domiciliul sau sediul social al acestora, numărul și anul dosarului și natura acestuia (civil sau penal);

Scanned with OKEN Scanner

– *în cazul expertizelor contabile extrajudiciare: denumirea clientului, domiciliul sau sediul social al acestuia, numărul și data contractului în baza căruia se efectuează expertiza contabilă solicitată și numărul și anul dosarului, dacă este cazul;*

c) *Paragraful privind identificarea* ***împrejurărilor*** *și circumstanțelor în care a luat naștere litigiul în care s-a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau contextul în care a fost contractată expertiza contabilă extrajudiciară;*

d) *Paragraful privind identificarea* ***obiectivului****/obiectivelor expertizei contabile judiciare, formularea obiectivului/obiectivelor expertizei contabile extrajudiciare. În cazul expertizelor contabile judiciare, formularea obiectivului/obiectivelor expertizei contabile se preia ad litteram din formularea acestuia/acestora în încheierea instanței (în cauze civile), respectiv în ordonanța organelor de urmărire penală sau încheierea instanței (în cauze penale). În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, formularea obiectivului/obiectivelor acestora trebuie să fie cea din contract;*

e) *Paragraful privind identificarea* ***datei*** *sau perioadei și a* ***locului*** *în care s-a efectuat expertiza contabilă. În cazul expertizelor contabile dispuse de organele în drept, în cauze civile, trebuie efectuată* ***citarea părților*** *prin scrisoare recomandată cu conținut declarat și confirmare de primire în care se vor menționa ziua, ora și locul începerii lucrărilor expertizei contabile;*

f) *Paragraful privind identificarea* ***materialului documentar*** *care are o legătură cauzală cu obiectivul/obiectivele expertizei contabile și care a stat la baza întocmirii raportului de expertiză contabilă. Materialul documentar nominalizat în acest paragraf trebuie să fie strict adecvat necesităților de documentare a obiectivelor expertizei contabile judiciare sau extrajudiciare; în acest paragraf trebuie incluse și legislația și alte reglementări specifice care au stat la baza efectuării expertizei contabile;*

g) *Paragraful privind identificarea* ***datei sau perioadei în care s-a redactat*** *raportul de expertiză contabilă, cu menționarea expresă dacă s-au mai efectuat sau nu alte expertize contabile având același (aceleași)*

Scanned with OKEN Scanner

obiectiv(e). De asemenea, în acest paragraf trebuie să se menționeze dacă s-au folosit lucrările altor experți (contabili, tehnici etc.), precum și problemele ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei;

*h) Paragraful privind identificarea **datei inițiale până la care raportul de expertiză contabilă trebuia depus la beneficiar** și indicarea eventualelor perioade de prelungire față de termenul inițial, încuviințate sau nu de instanță sau prin acte adiționale la contractul inițial.*

*3531.2. Capitolul II **Desfășurarea expertizei contabile** al raportului de expertiză contabilă trebuie să conțină*

- *câte un paragraf distinct pentru fiecare obiectiv (întrebare) al (a) expertizei contabile care să cuprindă o descriere amănunțită a operațiilor efectuate de expertul contabil cu privire la*
- *structura materialului documentar,*
- *actele și faptele analizate,*
- *locul producerii evenimentelor și tranzacțiilor,*
- *sursele de informații utilizate,*
- *dacă părțile interesate în expertiza contabilă au făcut obiecții sau au dat explicații pe care expertul contabil le-a luat sau nu în considerare în formularea concluziilor sale.*

În fiecare astfel de paragraf trebuie prezentate ansamblul calculelor și interpretarea rezultatelor acestora; dacă aceste prezentări ar îngreuna înțelegerea expunerii de către beneficiarul raportului de expertiză contabilă, este recomandabil ca ansamblul calculelor să se facă în anexe la raportul de expertiză contabilă, iar în textul expertizei contabile să se prezinte doar rezultatele calculelor și interpretarea acestora.

*3531.3. Fiecare paragraf din Capitolul II Desfășurarea expertizei contabile trebuie să se încheie cu concluzia (răspunsul) expertului contabil, care trebuie să fie precis(ă), concis(ă), fără echivoc, redactat(ă) într-o manieră analitică, ordonată și sistematizată, fără a face aprecieri asupra calității documentelor justificative, a reprezentărilor (înregistrărilor) contabile, a expertizelor și actelor de control (de orice fel) anterioare, și nici asupra încadrărilor juridice. Aceasta deoarece **expertul contabil analizează evenimente și tranzacții, și nu în cadrarea***

Scanned with OKEN Scanner

juridică a acestora. *Concluziile (răspunsurile) expertului contabil trebuie să fie fundamentate pe baza legislației și a reglementărilor care au legătură de cauzalitate cu obiectivele stabilite de organul îndreptățit să dispună expertiza în cauză. În cazuri deosebite, în care expertul contabil, în exercitarea misiunii sale, se confruntă cu acte și documente care nu întrunesc condițiile legale, care exprimă situații nereale sau care sunt suspecte, el nu trebuie să le ia în considerare în stabilirea rezultatelor concluziilor (răspunsurilor) sale la obiectivul/obiectivele fixat(e) expertizei contabile, dar trebuie să menționeze aceasta în raportul de expertiză contabilă.*

3531.4. Dacă raportul de expertiză contabilă este întocmit de mai mulți experți care au opinii diferite, într-un paragraf al Capitolului II Desfășurarea expertizei contabile, fiecare expert contabil trebuie să își motiveze detaliat și documentat opinia pe care o susține. De regulă, în expertizele judiciare, opinia expertului contabil consilier al părții / recomandat de parte se formulează în raport cu opinia expertului contabil numit/de semnat la cerere (a părților) sau din oficiu. În expertiza contabilă judiciară, opinia separată a expertului contabil consilier al
părții / recomandat de parte trebuie motivată.

*În situația în care expertul contabil consilier al părții / recomandat de parte nu este de acord cu concluziile expertului contabil numit/de semnat, acesta va semna raportul de expertiză alături de expertul contabil / experții contabili numit(ți)/desemnat(ți), făcând mențiunea „**cu opinie separată**"; această opinie va fi inclusă în raport la Capitolele II și III.*

Formularea opiniei separate a expertului contabil se inserează în raportul de expertiză contabilă conform obiectivelor stabilite de organul care a dispus expertiza. În cazul în care expertul contabil consilier al părții întocmește un raport separat, acesta va respecta normele de lucru specifice misiunilor privind expertizele contabile, precum și cele de raportare specifice expertizei contabile, cu excepția convocării părților, care este în responsabilitatea expertului contabil numit conform prevederilor Codului de procedură civilă în vigoare.

*3531.5. Capitolul III **Concluzii** al raportului de expertiză contabilă trebuie să conțină câte un paragraf distinct cu concluzia (răspunsul) la fiecare obiectiv (întrebare) al (a) expertizei contabile preluat(ă) în maniera în care a fost formulat(ă) în Capitolul II Desfășurarea expertizei contabile."* (Standardul 35)

Scanned with OKEN Scanner

Normele deontologice prevăd că rapoartele de expertiză contabilă nu pot conține răspunsuri alternative la obiectivele (întrebările) fixate expertizei.

De asemenea, se interzice inserarea în cuprinsul rapoartelor de expertiză contabilă a unor *calificative sau aprecieri personale* ale experților contabili față de colegi numiți sau angajați în elaborarea aceleiași misiuni. Orice acțiune care poate discredita profesia de expert contabil este interzisă de reglementările CECCAR.

În situații excepționale, expertul contabil sau experții contabili pot fi în **imposibilitatea de a întocmi un raport de expertiză contabilă** din lipsa documentelor justificative și/sau a evidențelor contabile necesare pentru a confirma evenimentele și tranzacțiile analizate. În astfel de cazuri, se va redacta un **Raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile,** respectând aceleași reguli procedurale și având o structură similară cu un raport obișnuit. Totuși, în Capitolul II, privind desfășurarea expertizei contabile, și Capitolul III, referitor la concluzii, se vor explica și fundamenta motivele care au determinat imposibilitatea realizării expertizei solicitate. În cazul expertizelor contabile judiciare, înainte de redactarea raportului de imposibilitate, expertul este obligat să informeze organul care a dispus expertiza despre cauzele ce pot conduce la acest raport, urmând ca acesta să decidă măsurile necesare.

Anexele raportului de expertiză contabilă, parte integrantă a acestuia, sunt elaborate de expertul contabil pentru a susține constatările incluse în raport. Ele sunt necesare doar atunci când este nevoie de documentarea detaliată a unor constatări, având rolul de a simplifica conținutul raportului prin evitarea prezentărilor prea detaliate sau a elementelor excesive. Anexele nu pot include documente justificative sau registre contabile originale sau copiate, fiind exclusiv rezultatul muncii expertului contabil.

Instanța poate solicita, din oficiu sau la cererea părților, **clarificarea sau completarea raportului de expertiză,** ori reconcilierea contradicțiilor între opiniile experților, imediat după depunerea raportului. **Obiecțiunile** formulate de organul care a dispus expertiza sunt adresate de expertul contabil/experții contabili care au întocmit raportul de expertiză contabilă, prin răspunsuri depuse la dosar, conform deciziei instanței.

Suplimentul la raportul de expertiză respectă normele de redactare prevăzute de standardele profesionale aplicabile.

Scanned with OKEN Scanner

Expertul contabil consilier al părții, desemnat sau recomandat, participă la realizarea expertizei contabile judiciare, conform contractului de prestări servicii încheiat cu partea pe care o reprezintă. Acesta colaborează cu expertul numit/desemnat, elaborează un program de lucru comun și detaliat, care include calendarul activităților și un buget de ore alocat fiecărei etape a expertizei, asigurându-se astfel respectarea termenelor stabilite de organele competente. Pe parcursul misiunii, ambii experți au obligația de a respecta reglementările profesionale, normele CECCAR și legislația aplicabilă.

În situația în care există **opinii diferite** între experții numiți sau consilieri, raportul final al expertizei contabile trebuie să includă toate opiniile exprimate, motivând clar punctele de vedere divergente în Capitolul II „Desfășurarea expertizei contabile" și Capitolul III „Concluzii". Pentru cauze civile, expertul consilier poate întocmi un raport separat cu privire la obiectivele expertizei, urmând metodologia standard, cu excepția obligației de a convoca părțile.

Eventualele **abateri profesionale** în relația dintre experții desemnați și cei consilieri, care afectează întocmirea, semnarea sau depunerea rapoartelor de expertiză, sunt constatate de auditorul de calitate și raportate Consiliului filialei, în conformitate cu Regulamentul privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile. Această procedură garantează menținerea standardelor etice și profesionale în activitatea de expertiză contabilă.

3.2.5. Semnarea și depunerea raportului de expertiză contabilă judiciară

Pentru a evita dispute legate de originalitatea raportului de expertiză contabilă, acesta și anexele sunt parafate și semnate de expertul contabil pe fiecare pagină. Exemplarele parafate și semnate în original sunt considerate rapoarte originale, iar celelalte exemplare sunt considerate copii, indiferent de tehnica de multiplicare utilizată.

*„Raportul de expertiză contabilă **se parafează și se semnează filă cu filă, inclusiv anexele**, atât de expertul contabil / experții contabili numit(ți)/ desemnat(ți) la cererea părților sau din oficiu, cât și de expertul contabil / experții contabili consilier(i) al (ai) părților / recomandat(ți) de părți. Raportul de expertiză contabilă judiciară, după ce a fost **supus auditului de calitate, se depune la organul care a dispus efectuarea acestuia**, în termenul legal. Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară se depune la beneficiarul acestuia în termenul contractual."* (Norma 3532, Standardul 35)

Scanned with OKEN Scanner

De obicei, raportul de expertiză contabilă se întocmește în două exemplare originale: unul pentru organul care a dispus expertiza și unul pentru expertul contabil. Numărul de exemplare poate fi mai mare dacă solicitantul dorește acest lucru. În practică, numărul exemplarelor rapoartelor de expertiză contabilă diferă în funcție de cutumele abordate în zona de atribuție a organul jurisdicțional. Expertul contabil judiciar poate lua în considerare emiterea raportului de expertiză contabilă judiciară în suficiente exemplare cât să acopere numărul părților implicate în cauză, organul jurisdicțional și exemplarul sistemului de arhivare propriu expertului.

3.2.6. Aspecte privind onorariul cuvenit pentru expertiza contabilă judiciară

Pentru efectuarea expertizelor contabile judiciare, expertul contabil judiciar are dreptul la perceperea unui onorariu calculat în funcție de timpul investit în elaborarea lucrării, de specializarea necesară, de natura și complexitatea cauzei.

„Art. 17 (...)
*(2) La termenul la care a avut loc numirea expertului, **organul cu atribuții jurisdicționale** care a dispus efectuarea expertizei **înștiințează partea** despre **suma ce trebuie avansată pentru expertiza** dispusă în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare și îi pune în vedere să plătească această sumă în termen de **5 zile** de la înștiințare.*
*(3) **Adresa privind numirea** expertului se comunică biroului local pentru expertize tehnice judiciare și expertului tehnic judiciar, după efectuarea plății în condițiile alin. (2), și cuprinde următoarele:*
*a) **denumirea și datele de contact ale organului cu atribuții jurisdicționale** care a dispus numirea;*
*b) **numărul și obiectul dosarului** în care a fost dispusă efectuarea expertizei tehnice judiciare;*
*c) numele sau, după caz, **denumirea părților din dosar și datele de contact** ale acestora: domiciliul sau, după caz, sediul acestora, precum și numărul de telefon, numărul de fax și adresa de e-mail, dacă acestea sunt cunoscute;*
*d) **numărul și data încheierii sau ordonanței** prin care a fost numit expertul;*
*e) **obiectivele** expertizei tehnice judiciare dispuse la care trebuie să răspundă expertul;*

Scanned with OKEN Scanner

*f) **termenul** stabilit pentru depunerea raportului de expertiză;*

*g) suma stabilită cu titlu de **onorariu provizoriu**;*

*h) suma stabilită cu titlu de **cheltuieli provizorii**;*

*i) **mențiunea** că sumele provizorii, stabilite cu titlu de onorariu provizoriu și cheltuieli provizorii, au fost plătite în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare.*

*(4) Plata sumei provizorii către expertul tehnic judiciar numit se va efectua prin intermediul **biroului local pentru expertize tehnice judiciare**, după depunerea raportului de expertiză la organul cu atribuții jurisdicționale care a dispus efectuarea expertizei.*

Art. 18

*(1) **Partea interesată** are dreptul să solicite ca pe lângă expertul tehnic judiciar numit să mai participe la efectuarea expertizei, **pe cheltuiala acesteia**, și un expert tehnic judiciar sau un specialist, nominalizat de aceasta și încuviințat de organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei, în calitate de **consilier al părții**, din categoria persoanelor prevăzute la art. 11-14.*

*(2) Expertul tehnic judiciar sau specialistul nominalizat de parte în condițiile alin. (1) trebuie să dețină aceeași **specializare** cu cea a expertului tehnic judiciar numit de organul judiciar pentru efectuarea expertizei. Dacă acest lucru nu este posibil, se va avea în vedere ca specializarea expertului tehnic judiciar care participă la efectuarea expertizei în calitate de consilier al părții să fie înrudită cu cea a expertului tehnic judiciar numit și să aparțină aceluiași domeniu.*

*(3) **Onorariul** expertului tehnic judiciar sau al specialistului care participă la efectuarea expertizei în condițiile alin. (1) este **stabilit de parte și de expert**, de comun acord, în temeiul raporturilor contractuale dintre aceștia, și este plătit acestuia de către partea care l-a nominalizat.*

*(4) Un exemplar original al documentului care face **dovada relațiilor contractuale** dintre parte și expertul tehnic judiciar sau specialistul care participă la efectuarea expertizei în condițiile prevăzute la alin. (1), precum și a sumelor datorate acestuia va fi depus la dosarul cauzei cu cel puțin 5 zile înainte de termenul stabilit pentru depunerea raportului de către expertul tehnic judiciar sau specialistul numit."* (O.G. nr. 2/2000 actualizată)

Scanned with OKEN Scanner

Reglementările în vigoare nu stabilesc cuantumul sau tariful orar perceptibil sub forma unui onorariu cuvenit activității expertului contabil în timpul derulării misiunilor de expertiză contabilă. În cazul expertizelor contabile judiciare, organul jurisdicțional care dispune/admite proba cu expertiza propune un onorariu provizoriu pentru efectuarea expertizei contabile judiciare.

„Art. 339 ***Drepturi băneşti ale expertului***
(1) Fapta experților de a cere sau de a primi o sumă mai mare decât onorariul fixat de instanță se pedepsește potrivit legii penale.
(2) La ***cererea motivată a experților****, ținându-se seama de lucrarea efectuată, instanța va putea majora onorariul cuvenit acestora, prin încheiere executorie, dată cu citarea părților, însă numai după depunerea raportului, a răspunsului la eventualele obiecțiuni sau a raportului suplimentar, după caz.*
(3) Expertul are aceleași drepturi ca și martorul în ceea ce privește cheltuielile de transport, cazare și masă.
Art. 340 ***Comisie rogatorie***
Dacă expertiza se face la o altă instanță, prin comisie rogatorie, numirea experților și stabilirea sumelor cuvenite vor fi lăsate în sarcina acestei din urmă instanțe." (Codul de procedură civilă)

Odată cu depunerea raportului de expertiză contabilă, expertul judiciar poate solicita suplimentarea onorariului prin depunerea unui decont justificativ. Organul jurisdicțional analizează cererea de suplimentare a onorariului şi dispune asupra cuantumului onorariului definitiv. Dacă expertiza a presupus şi efectuarea unor intervenții la faţa locului care au generat cheltuieli procedurale cu transportul, masa şi cazarea, acestea vor fi admise spre decontare prin depunerea de către expert a unui decont justificativ însoțit de dovada plăților.

„Art. 22 (1) Raportul de expertiză sau suplimentul la raportul de expertiză, ***însoțit de nota de evaluare a onorariului*** *şi, dacă este cazul,* ***de decontul cheltuielilor*** *de transport, cazare, diurnă sau al altor cheltuieli ocazionate de efectuarea expertizei şi în strânsă legătură cu aceasta,* ***se depune la organul cu atribuții jurisdicționale care a încuviințat expertiza****.*
(2) La ***termenul*** *la care se pronunță asupra raportului de expertiză sau, după*

Scanned with OKEN Scanner

caz, asupra suplimentului la raport, depus de expertul tehnic judiciar numit, organul cu atribuții jurisdicționale care a dispus efectuarea expertizei se pronunță și asupra sumei definitive solicitate de către expert, înștiințând biroul local pentru expertize tehnice judiciare despre ***suma definitivă aprobată la plată expertului.***

(3) La termenul prevăzut la alin. (2), organul cu atribuții jurisdicționale înștiințează partea despre suma rămasă de plată și pune în vedere acesteia să efectueze plata în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare în ***termen de 5 zile de la înștiințare.***

Art. 22[1] (1) Dacă expertul tehnic judiciar numit este ***înlocuit din motive imputabile*** *acestuia, organele de urmărire penală, instanțele judecătorești sau alte organe cu atribuții jurisdicționale pot dispune, odată cu înlocuirea, și* ***restituirea în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare, în tot sau în parte, în termen de 30 de zile, a sumelor primite pentru activitatea de expertiză*** *tehnică judiciară efectuată în cauza respectivă.*

(2) Nerestituirea sumelor în termenul stabilit în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare constituie abatere disciplinară.

Art. 23 (1) ***Onorariul definitiv*** *pentru expertiza tehnica judiciară* ***se stabilește de organul care a dispus efectuarea expertizei,*** *în funcție de complexitatea lucrării, de volumul de lucru depus și de gradul profesional ori științific al expertului sau al specialistului.*

(2) ***Plata onorariului și a cheltuielilor solicitate prin decont****, cuvenite expertului tehnic judiciar numit de către organele de urmărire penală, instanțele judecătorești sau alte organe cu atribuții jurisdicționale în condițiile art. 17, pentru efectuarea expertizei,* ***se efectuează numai prin biroul local pentru expertize tehnice judiciare.***" (O.G. nr. 2/2000 actualizată)

Din perspectivă procedurală, onorariile încuviințate de organele jurisdicționale pentru efectuarea probei cu expertiza contabilă judiciară sunt datorate de partea care are dreptul de a administra proba cu expertiza și trebuie să fie achitate de parte în termen de 5 zile de la numirea expertului sau în termenul stabilit de instanță[39].

[39] Codul de procedură civilă, art.254, alin. (4) litera d).

Scanned with OKEN Scanner

„Art.175 Drepturile și obligațiile expertului
(5) ***Expertul are dreptul la un onorariu*** *pentru activitatea depusă în vederea efectuării expertizei, pentru cheltuielile pe care ar trebui să le suporte sau le-a suportat pentru efectuarea expertizei. Cuantumul onorariului este stabilit de către organele judiciare în funcție de natura și complexitatea cauzei și de cheltuielile suportate sau care urmează a fi suportate de către expert. Dacă expertiza este efectuată de instituția medico-legală ori institutul sau laboratorul de specialitate, costul expertizei este stabilit în condițiile prevăzute de legea specială."* (Codul de procedură penală)

Onorariul provizoriu este cuantumul dispus de organul jurisdicțional la încuviințarea expertizei judiciare și numirea expertului. În funcție de natura și complexitatea cauzei, precum și de bugetul de timp investit în efectuarea misiunii expertizei, expertul contabil judiciar poate solicita, motivat, majorarea onorariului provizoriu încuviințat. Dacă organul jurisdicțional care administrează proba cu expertiza omite să se pronunțe asupra cererii expertului judiciar, reglementările în vigoare stabilesc o serie de etape și termene pe care expertul contabil judiciar trebuie să le parcurgă.

„Art. 444 ***Completarea hotărârii***
(1) Dacă prin hotărârea dată ***instanța a omis să se pronunțe*** *asupra unui capăt de cerere principal sau accesoriu ori asupra unei cereri conexe sau incidentale,* ***se poate cere completarea hotărârii*** *în același termen în care se poate declara, după caz, apel sau recurs împotriva acelei hotărâri, iar în cazul hotărârilor date în căile extraordinare de atac sau în fond după casarea cu reținere,* ***în termen de 15 zile de la pronunțare.***
(2) Cererea se soluționează de urgență, cu citarea părților, prin hotărâre separată. Prevederile art. 443 alin. (3) se aplică în mod corespunzător.
(3) Dispozițiile prezentului articol se aplică și în cazul când ***instanța a omis să se pronunțe asupra cererilor*** *martorilor,* ***experților,*** *traducătorilor, interpreților sau apărătorilor,* ***cu privire la drepturile lor.***" (Codul de procedură civilă)

Scanned with OKEN Scanner

În situația expertizelor penale, în funcție de organul jurisdicțional care dispune expertiza, onorariul este avansat din fondurile Ministerului Justiției.

„Art. 15 Onorariile stabilite pentru expertizele contabile dispuse din oficiu în cursul procesului penal, conform art. 116, 124 și 125 din Codul de procedură penală, în cauzele privind infracțiuni prevăzute în Codul penal sau în legi speciale, prin care a fost prejudiciat avutul public, ***vor fi avansate de la bugetul de stat prin bugetele Ministerului Justiției,*** *Ministerului Public sau Ministerului Internelor și Reformei Administrative, după caz, urmând ca sumele să fie recuperate de la persoanele vinovate la pronunțarea hotărârii judecătorești definitive.”* (O.G. 65/1994 republicată ți actualizată)

Experții contabili consilieri pentru care organul jurisdicțional a admis participarea la procedurile expertizei contabile convin onorariul cuvenit expertizei cu clienții care i-au propus, prin contract semnat de ambele părți.

3.2.7. Auditarea calității rapoartelor de expertiză contabilă judiciară

Rapoartele de expertiză contabilă judiciară se depun, în numărul de exemplare solicitat, la organele cu atribuții jurisdicționale care au dispus expertiza, semnate și parafate pe fiecare pagină. Potrivit normativelor profesiei[40], la depunerea sa, raportul de expertiză judiciară trebuie să poarte pe prima pagină ștampila auditului de calitate, semnătura și, după caz, referatul auditorului de calitate.

Hotărârea nr. 23/2023 a Consiliului Superior al CECCAR stabileşte că auditorul de calitate trebuie să fie cetăţean român cu domiciliul în România, să dețină exercițiul drepturilor civile, să fie expert contabil cu o experiență profesională de minimum cinci ani și să demonstreze o pregătire profesională continuă și desăvârșită. În mod excepțional, persoanele angajate în direcția de specialitate a Corpului cu studii superioare juridice pot desfășura atribuții de audit al calității, cu condiția să fie instruite corespunzător. De asemenea, auditorii

[40] Regulamentul privind auditul de calitate în domeniul serviciilor contabile aprobat prin Hotărârea nr. 23/2023 a Consiliului Superior al CECCAR, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 35 din 16 ianuarie 2024.

Scanned with OKEN Scanner

trebuie să aibă un comportament ireproşabil, să respecte cerinţele de independenţă şi etică profesională şi să fie apţi medical, conform legislaţiei în vigoare.

„Art. 18 ***Auditorii de calitate*** *au următoarele* ***atribuţii****:*
a) auditarea lucrărilor de expertiză contabilă judiciară înainte de depunerea acestora la organele care le-au solicitat;
b) întocmirea referatelor de verificare tehnico-profesională asupra lucrărilor de expertiză contabilă aflate pe rol la comisiile de disciplină ale Corpului, la cererea acestor comisii;
c) elaborarea documentelor de evidenţă a activităţilor desfăşurate şi raportarea.
Art. 19
(1) În îndeplinirea atribuţiilor prevăzute la art. 18 lit. a), ***auditorii de calitate vor proceda astfel****:*
1. studiază raportul de expertiză şi opiniile separate ale experţilor contabili ai părţilor, după caz, urmărind dacă:
– în elaborarea lucrării, experţii contabili autori au respectat în totalitate prevederile Standardului profesional nr. 35 „Expertizele contabile";
– obiectivele stabilite au fost tratate corespunzător, iar răspunsurile date au fost susţinute prin acte şi documente care au legătură cu cauza;
– autorii lucrării nu s-au îndepărtat de ştiinţa contabilităţii, procedând la încadrări juridice ale faptelor sau la efectuarea de lucrări şi operaţiuni care presupun alte cunoştinţe decât cele contabile;
– răspunsurile la întrebări/concluziile sunt susţinute de prevederi legale sau de reglementările în domeniu;
– autorii lucrării au respectat prevederile Codului etic naţional al profesioniştilor contabili;
2. verifică starea de independenţă a expertului contabil în raport cu cauza şi mandatul primit pe baza declaraţiei date pe propria răspundere şi semnate de către expertul contabil, prevăzută în anexa nr. 3 la prezentul regulament.
(2) ***La întocmirea referatelor de verificare tehnico-profesională*** *asupra lucrărilor de expertiză contabilă solicitate de comisiile de disciplină, auditorii de calitate urmăresc aceleaşi obiective prevăzute la alin. (1) pct. 1."* (Hotărârea nr. 23/2023 a Consiliului Superior al CECCAR)

Scanned with OKEN Scanner

Deşi regulamentele profesiei prevăd o serie de drepturi şi atribuţii ale auditorilor de calitate în privinţa auditării lucrărilor de expertiză contabilă, pot exista situaţii când aceste prevederi, aplicate cu un exces de zel în exercitarea atribuţiilor, se vor regăsi ca fiind contradictorii cu prevederile legale procedurale în cauzele civile sau penale. Normele profesiei prevăd auditarea de calitate a rapoartelor de expertiză contabilă şi posibilitatea auditorului de calitate de a formula un referat cu observaţii, în condiţiile stabilite de acestea. Totuşi emiterea unui asemenea referat, în cazurile în care auditorul face un exces de zel în îndeplinirea atribuţiilor sale, nu îşi găseşte utilitatea în fazele procesuale în speţele civile sau penale li poate chiar să aducă prejudicii de imagine expertului contabil care a întocmit lucrarea supusă auditului de calitate.

Spre exemplu, normativele profesiei prevăd posibilitatea auditorului de calitate de a aprecia *„dacă obiectivele stabilite au fost tratate în mod corespunzător iar răspunsurile date au fost susţinute prin acte şi documente care au legătură cu cauza*". Se creează astfel posibilitatea ca unii auditori de calitate, în pripă, să înţeleagă prin această formulare că pot emite aprecieri asupra modului de analiză a probelor supuse expertizării, conexând obiectivele, cu fondul răspunsurilor şi concluziilor. O asemenea apreciere nu este posibilă fără analiza atentă a întregului material documentar, atribut care este încredinţat de legiuitor exclusiv experţilor contabili numiţi de organul cu atribuţii jurisdicţionale să emită un raport de expertiză contabilă judiciară în speţe civile sau penale, nu şi auditorilor de calitate la nivelul Corpului. De asemenea, posibilitatea emiterii unor asemenea aprecieri de către persoane care nu sunt experţi admişi de organul cu atribuţii jurisdicţionale, nu este prevăzută de Codul de procedură civilă şi nici de Codul de procedură penală, fiind potrivnică acestora. Prevederea contravine, într-un asemenea context, recunoaşterii dreptului experţilor judiciari desemnaţi de organul jurisdicţional să îşi exercite raţionamentul profesional, drepturile şi obligaţiile conferite de normativele profesiei. Pe de altă parte, dacă un auditor de calitate se pripeşte să emită critici bazate pe fondul cauzei *„dacă obiectivele stabilite au fost tratate în mod corespunzător*", în scris, prin emiterea unui Referat în acest sens, situaţia poate produce mai multe efecte negative imaginii profesiei, inclusiv discreditarea expertului judiciar desemnat în cauză. Reglementările Corpului ar trebui actualizate şi unificate pentru a restrânge potenţialul de interpretare discreţionară a atributelor auditorilor de calitate cu implicaţii abuzive asupra mandatului expertului desemnat lucrării şi, implicit, pentru a adapta

Scanned with OKEN Scanner

raționamentul exercitării auditului cu sensul dat de legiuitor procedurilor expertizei.

În practică, procedura de acordare a vizei auditului de calitate se efectuează, de regulă, de auditori cu experiență în sfera expertizelor contabile și în domeniul contabilității. Auditorii experimentați ai Corpului înțeleg să aplice cu înalt profesionalism regulamentele în vigoare, fără să aducă atingere reputației profesiei contabile sau renumelui colegilor profesioniști.

3.3. Norme de lucru în expertiza contabilă extrajudiciară

Definirea expertizei tehnice extrajudiciare este realizată în sens larg de Ordonanța Guvernului nr. 2/2000 actualizată, fiind incluse sub aria conceptuală a expertizelor extrajudiciare toate lucrările de expertiză care nu sunt judiciare.

> *„Art. 2*
> *Expertiza tehnică efectuată din dispoziția organelor de urmărire penală, a instanțelor judecătorești sau a altor organe cu atribuții jurisdicționale, de către expertul sau specialistul numit de acestea, în vederea lămuririi unor fapte sau împrejurări ale cauzei, constituie* ***expertiză tehnică judiciară****.*
> *Art. 3*
> *Expertiza tehnică efectuată la cererea persoanelor fizice sau juridice constituie* ***expertiză tehnică extrajudiciară****.*" (O.G. nr. 2/2000 actualizată)

Efectuarea expertizelor contabile extrajudiciare prezintă un parcurs procedural cu mai puține constrângeri de reglementare sau formalizare, comparativ cu expertizele contabile judiciare. În misiunile de expertiză extrajudiciară, expertul trebuie să respecte îndeosebi normele profesionale ale Corpului, cu accent deosebit pe obligațiile privind secretul și confidențialitatea.

> *„Art. 30*
> *(1) Expertul tehnic judiciar poate efectua și expertize tehnice extrajudiciare, la solicitarea persoanelor fizice și juridice.*
> *(2) Expertul tehnic extrajudiciar poate efectua numai expertize tehnice extrajudiciare* ***în specialitatea*** *pentru care a fost atestat, la solicitarea persoanelor fizice și juridice.*" (O.G. nr. 65/1994 republicată și actualizată)

Scanned with OKEN Scanner

Fiind o misiune realizată la cerere, normativele Corpului recomandă ca obiectivele expertizei, aspectele esențiale privind documentarea, materialul documentar de referință și prezentarea concluziilor să fie stabilite prin contractul agreat de expertul contabil cu solicitantul expertizei.

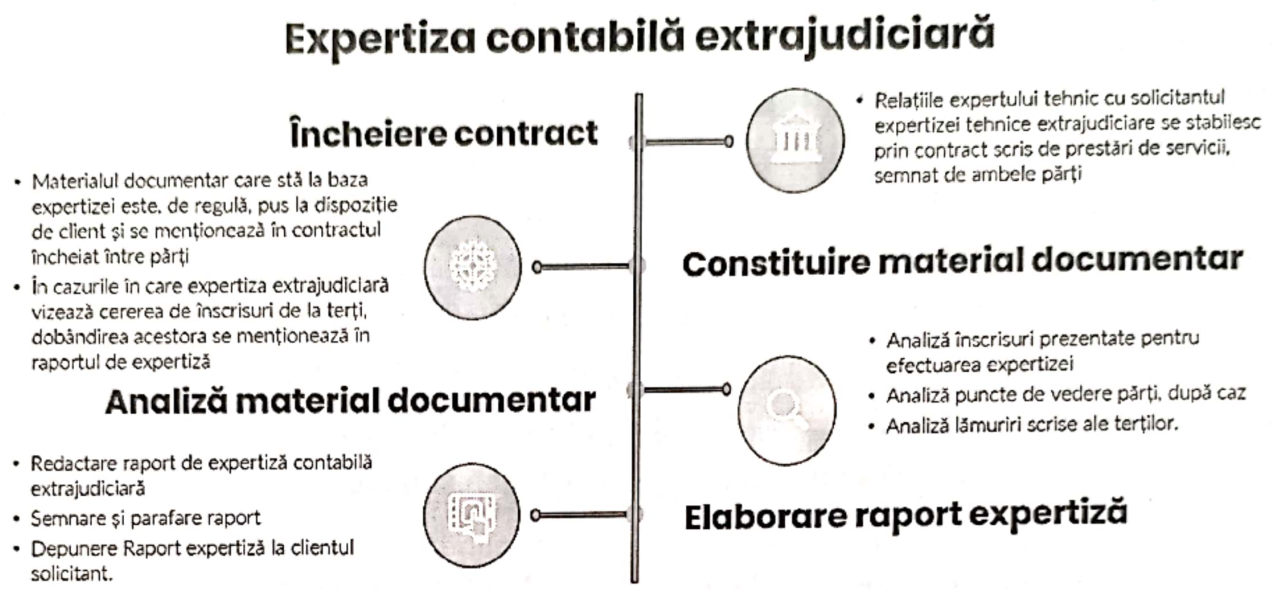

Figura 10. Principalele etape procedurale în misiunea de expertiză contabilă extrajudiciară

Sursa: Reprezentare proprie inspirată de reglementări și de practică

Standardul profesional 35 privind expertizele contabile stabilește liniile directoare pentru realizarea unor lucrări de expertiză contabilă extrajudiciară de calitate. Deși această categorie de expertize nu constituie probe judiciare pentru stabilirea adevărului, ele au menirea să reprezinte opinia specializată a expertului contabil asupra unor împrejurări, calcule, cazuri sau interpretări care necesită apelarea la cunoștințele și expertiza unui specialist contabil.

3.3.1. Contractarea lucrărilor de expertiză contabilă extrajudiciară

Expertizele contabile extrajudiciare pot fi realizate exclusiv de experți contabili membri CECCAR, înscriși în Tabloul Corpului, publicat anual în Monitorul Oficial al României, și care dețin viza anuală necesară pentru exercitarea profesiei. Listele actualizate ale experților contabili sunt disponibile pe site-urile filialelor CECCAR.

Practica demonstrează că solicitanții de expertize contabile extrajudiciare preferă să apeleze, în primul rând, la experți contabili pe care îi cunosc personal sau au o bună reputație în baza colaborărilor anterioare. Această practică nu

Scanned with OKEN Scanner

încalcă principiile deontologiei profesionale. Totuși, în funcție de scopul utilizării expertizei contabile extrajudiciare, solicitantul ar trebui să evalueze în ce măsură terții cărora expertiza le va fi potențial opozabilă ar putea să o respingă pe motiv de incompatibilitate, fără a analiza conținutul acesteia.

Solicitanții pot apela la oricare expert contabil menționat în Monitorul Oficial, iar acesta trebuie să-și dovedească statutul prin prezentarea carnetului de expert contabil vizat pentru anul în curs. Având în vedere că majoritatea expertizelor contabile sunt urgente pentru solicitanți, contactarea experților contabili trebuie să fie o etapă separată și anterioară numirii lor, pentru a evita întârzieri nejustificate în elaborarea raportului. Este esențial ca solicitantul să verifice din timp disponibilitatea expertului pentru efectuarea lucrării solicitate.

În mod similar cu situația expertizelor contabile judiciare, norma deontologică generală prevede ca stabilirea unui buget de timp alocat fiecărei misiuni de expertiză contabilă extrajudiciară să se programeze potrivit unui contract.

> *„Efectuarea expertizelor contabile se face pe bază de **contract**.*
> *Expertizele contabile contractate **trebuie programate**. Programul de lucru trebuie să cuprindă natura, calendarul și întinderea lucrărilor necesare pentru îndeplinirea misiunii privind expertizele contabile contractate."* (Norma 3522, Standardul 35)

Deopotrivă, obligativitatea existenței unui contract scris între părți pentru efectuarea expertizelor contabile extrajudiciare este transpusă în normele deontologice ale profesiei în baza cadrului legal de reglementare reprezentat de O.G. nr/ 65/1994 republicată și actualizată.

> *„Art. 31 Relațiile expertului tehnic cu solicitantul expertizei tehnice extrajudiciare se stabilesc prin **contract scris de prestări de servicii, semnat de ambele părți**."* (O.G. nr. 65/1994 republicată și actualizată)

Normativele Corpului recomandă un set de prevederi minimale pe care ar trebui să le cuprindă contractul încheiat de expertul contabil cu solicitantul expertizei contabile extrajudiciare. Setul de clauze minimale recomandate de Corp se referă la:

- identificarea părților contractante;

Scanned with OKEN Scanner

- obiectivele sau întrebările la care expertul trebuie să formuleze răspunsuri;
- materialul documentar;
- data şi locul depunerii raportului de expertiză contabilă extrajudiciară;
- onorariul cuvenit expertului contabil pentru efectuarea misiunii;
- condiţii specifice de confidenţialitate;
- definirea situaţiilor de forţă majoră;
- modalităţi de rezolvare a eventualelor litigii între părţile contractante,
- clauze privind modificarea, încetarea sau rezilierea contractului.

3.3.2. Stabilirea bugetului de timp în expertiza contabilă extrajudiciară

Expertul contabil determină bugetul de timp alocabil misiunii de expertiză contabilă în funcţie de întinderea şi complexitatea întrebărilor adresate expertizei. De regulă, termenul depunerii raportului de expertiză contabilă se menţionează în contractul încheiat între expertul contabil şi solicitantul expertizei.

Indiferent dacă data depunerii raportului este clar stabilită prin contractul care stă la baza expertizei sau dacă este omisă, depunerea raportului de expertiză contabilă către beneficiarul acesteia trebuie să fie dovedită printr-o confirmare scrisă. Confirmarea scrisă poate lua forma aplicării pe exemplarele raportului de expertiză contabilă a vizei de înregistrare la registratura beneficiarului, sau înscrierea pe prima pagină a unei menţiuni de confirmare de primire a raportului de către beneficiar.

Şi în cazul expertizelor contabile extrajudiciare, ca şi în cazul expertizelor contabile judiciare, bugetul de timp alocat misiunii de expertiză este elaborat pe baza întinderii şi complexităţii obiectivelor adresate expertizei. Orice modificare a întrebărilor expertizei sau clarificări suplimentare solicitate expertului contabil trebuie să fie agreate de părţi pe baza semnării unui act adiţional la contract.

3.2.3. Documentarea misiunilor de expertiză contabilă extrajudiciară

Întrucât misiunea de expertiză contabilă extrajudiciară are la bază un act bilateral încheiat între expertul contabil şi beneficiarul expertizei, contractul agreat de părţi ar trebui să conţină şi clauze privind procedurile de documentare a lucrărilor.

Normativele CECCAR în privinţa procedurilor de documentare a expertizelor contabile conţin o serie de prevederi comune expertizelor judiciare şi extrajudiciare. Documentarea efectuată de profesionistul contabil pe parcursul

Scanned with OKEN Scanner

efectuării misiunilor de expertiză trebuie să fie sistematizată în dosare de lucru. Precizările Corpului în legătură cu documentarea punctează următoarele aspecte:

- întocmirea unui dosar permanent pentru lucrările de expertiză contabilă nu se impune, întrucât lucrările expertizelor nu sunt recurente;
- expertul ar trebui să constituie **dosare de lucru** pentru fiecare lucrare de expertiză, în care organizarea documentelor să se realizeze pe baza de opis pentru ușurința identificării;
- referire la **documentarea misiunii** de expertiză trebuie să fie inclusă în raportul de expertiză contabilă. În acest sens, reglementările profesiei disociază între modul cum este menționată trimiterea la documentarea generală și la documentarea specifică:
  - ***documentarea generală*** se menționează în raportul de expertiză la Capitolul I, *Introducere*. Aceasta se referă la materialul documentar de ansamblu care are legătură cu evenimentele și tranzacțiile la care fac referire obiectivele expertizei. În funcție de obiectivele expertizei, câteva exemple care se pot include în cuprinsul documentării generale pot fi balanțe de verificare contabile, fișe de cont contabil, situații financiare etc. materialul documentar de ansamblu nu se anexează raportului de expertiză contabilă.
  - ***documentarea specifică*** se menționează în raportul de expertiză la Capitolul II, *Desfășurarea expertizei contabile*, la fiecare obiectiv în parte, înainte de formularea concluziei pentru respectivul obiectiv. Materialul documentar specific stă la baza calculelor și analizelor efectuate de expertul contabil în decursul misiunii sale. Materialul documentar specific nu se anexează raportului de expertiză, însă eventualele tabele de calcule sau situații centralizatoare elaborate pe baza acestora se anexează raportului de expertiză.
- **Anexele la raportul de expertiză** contabilă sunt rezultate ale analizelor efectuate de expertul contabil pe parcursul misiunii și se întocmesc cu scopul de a sprijini anumite aserțiuni din cuprinsul raportului de expertiză. Acestea se prezintă distinct, în funcție de considerația expertului, pentru a oferi robustețe modului cum au fost formulate concluziile raportului și, deopotrivă, pentru a nu afecta claritatea și conciziunea răspunsurilor la fiecare obiectiv.

Scanned with OKEN Scanner

3.2.4. Elaborarea raportului de expertiză contabilă extrajudiciară

Elaborarea raportului de expertiză contabilă extrajudiciară nu prezintă constrângeri legale precum în cazul expertizelor judiciare. Modul de elaborare al rapoartelor extrajudiciare este ghidat de normativele profesiei.

Redactarea raportului de expertiză contabilă extrajudiciară trebuie să respecte aceleași rigori aplicabile expertizelor judiciare, însă cu o serie de posibilități distinctive. În timp ce raportul de expertiză contabilă judiciară trebuie să fie elaborat de expertul contabil desemnat de organul cu atribuții jurisdicționale, condiționarea nu este impusă și expertizelor extrajudiciare. Rapoartele de expertiză extrajudiciare pot fi întocmite și de societăți de expertiză contabilă, procedurile de delegare reglementate la nivelul profesiei definind o serie de posibilități în acest sens.

Elaborarea rapoartelor de expertiză contabilă extrajudiciară prezintă aceeași structură ca și expertiza contabilă judiciară, respectiv aceleași capitole (Capitolul I, *Introducere*, Capitolul II, *Desfășurarea expertizei contabile* și Capitolul III, *Concluzii*) și aceleași paragrafe. În privința completării paragrafelor atribuite fiecărei secțiuni, punctăm în continuare particularităţile rapoartelor completate în cazurile extrajudiciare:

a) Referitor la Capitolul I, *Introducere*:

- paragraful (I) de identificare va conține doar datele expertului semnatar al contractului de expertiză contabilă extrajudiciară. Când efectuarea expertizei a fost contractată de un cabinet de expertiză contabilă, paragraful de identificare a expertului va conține atât datele cabinetului, cât și datele expertului contabil responsabil cu efectuarea expertizei extrajudiciară.
- Paragraful (II) de identificare a clientului care a solicitat efectuarea expertizei va include în cazul persoanelor fizice, denumirea, domiciliul și serie și număr carte de identitate, iar în cazul persoanelor juridice, denumirea, sediul social și codul unic de înregistrare. Deopotrivă, se vor menționa numărul și data contractului în temeiul căruia se efectuează expertiza contabilă extrajudiciară.
- Paragraful (III) privind identificarea împrejurărilor și circumstanțelor în care a luat naștere litigiul descrie contextul care a condus la necesitatea contractării expertizei;
- Paragraful (IV) prezintă obiectivele (întrebările) fixate expertizei, menținându-se formularea din contract;

Scanned with OKEN Scanner

- Paragraful (V) include informații ce permit identificarea perioadei și a locului unde a fost efectuată expertiza. Expertizele contabile extrajudiciare nu presupun, de obicei, citarea altor persoane decât cele care au solicitat expertiza. Dacă există totuși situații când pentru efectuarea expertizei informațiile necesare se obțin de la alte persoane, expertul contabil poartă corespondență cu acestea și poate efectua o procedură de convocare, procedând în mod similar ca în cazul expertizelor în cauze civile. În practică, situațiile de convocare în cauze extrajudiciare sunt rare, fiind de preferat ca documentația expertizată să fie pusă la dispoziția expertului prin diligențele persoanei care a solicitat expertiza.
- Paragraful (VI) menționează materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei, fiind corelat cu informațiile din contractul încheiat cu solicitantul expertizei.
- Paragraful (VII) menționează perioada în care a fost redactat raportul de expertiză contabilă extrajudiciară, dacă s-au mai efectuat și alte expertize cu obiective comune, precum și dacă au fost utilizate lucrările altor experți.
- Paragraful (VIII) conține informații privind termenul până la care s-a convenit prin contract sau act adițional depunerea la solicitant a raportului de expertiză contabilă extrajudiciară.

b) Referitor la Capitolul II, *Desfășurarea expertizei contabile,* în mod similar cu procedura de elaborare a rapoartelor de expertiză contabilă judiciară, trebuie să fie formulat câte un paragraf distinct pentru fiecare obiectiv în parte prin care să se descrie amănunțit operațiile pe care expertul contabil le-a efectuat pentru a analizat *materialul documentar, actele și faptele analizate, locul producerii evenimentelor și tranzacțiilor, sursele de informații utilizate, dacă părțile interesate în expertiza contabilă au făcut obiecții sau au dat explicații pe care expertul contabil le-a luat sau nu în considerare în formularea concluziilor sale. În fiecare astfel de paragraf trebuie prezentate ansamblul calculelor și interpretarea rezultatelor acestora; dacă aceste prezentări ar îngreuna înțelegerea expunerii de către beneficiarul raportului de expertiză contabilă, este recomandabil ca ansamblul calculelor să se facă în anexe la*

Scanned with OKEN Scanner

raportul de expertiză contabilă, iar în textul expertizei contabile să se prezinte doar rezultatele calculelor și interpretarea acestora. Fiecare paragraf se va finaliza cu câte o concluzie clară și concisă, fundamentată pe materialul documentar și pe legislația incidentă obiectivului în cauză.

c) Capitolul III, *Concluzii* conține câte o concluzie pentru fiecare obiectiv în parte.

Rapoartele de expertiză contabilă extrajudiciară nu prezintă obligația de a obține viza auditului de calitate anterior depunerii lor la beneficiarii raportului. Ulterior derulării misiunii sale, expertul contabil elaborează raportul de expertiză contabilă extrajudiciară, îl semnează pe fiecare pagină, inclusiv anexele și îl depune solicitantului persoană fizică sau juridică la termenul stabilit contractual.

3.2.5. Aspecte privind onorariul cuvenit pentru expertiza contabilă extrajudiciară

Onorariul cuvenit elaborării raportului de expertiză contabilă judiciară este propus de expertul contabil în funcție de bugetul de timp alocat și de complexitatea lucrărilor expertizei. Onorariul propus de expertul contabil se înscrie în contractul agreat de părți. În cazurile în care obiectivele expertizei se modifică pe parcursul misiunii expertizei sau dacă sunt solicitate clarificări suplimentare, onorariul expertizei contabile extrajudiciare poate fi suplimentat prin încheierea unui act adițional între părți.

Reglementările în vigoare stabilesc, în mod explicit și suplimentar față de cadrul general de reglementare al impozitelor și taxelor, indicații privind obligațiile experților contabili privind declararea și plata impozitelor în legătură cu efectuarea misiunilor de expertiză contabilă extrajudiciară.

„Art. 31 (2) Obligația de a calcula și de a vărsa impozitul aferent sumelor plătite cu titlu de onorariu de către persoanele juridice pentru expertizele tehnice extrajudiciare ce li s-au efectuat în condițiile prezentei ordonanțe revine acestora. Pentru onorariile încasate de la persoanele fizice obligația de a stabilii și de a vira la buget impozitul aferent, potrivit legii, revine expertului tehnic care a executat lucrarea individual, cu respectarea dispozițiilor legale privind impozitul pe venitul global." (O.G. nr. 65/1994 republicată și actualizată)

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

Răspunderea în derularea expertizelor contabile

Realizarea expertizelor contabile reprezintă o manifestare de înaltă specializare a profesiei contabile. Deopotrivă, realizarea expertizelor contabile impun o serie de răspunderi expertului contabil. În acest context, rigoarea și obiectivismul în exercitarea raționamentului profesional sunt atribute care aduc recunoașterea ținutei profesionale a experților contabili care le manifestă.

Pe de altă parte, nemanifestarea unei înalte ținute deontologice în exercitarea profesiei nu aduce doar probabile prejudicii asupra reputației expertului, ci poate conduce la sancționarea acestuia pe criterii disciplinare, civile, administrative sau chiar penale.

„Art. 34 (1) Neefectuarea expertizei tehnice datorită unor cauze imputabile sau efectuarea acesteia cu nerespectarea dispozițiilor legale atrage, după caz, ***răspunderea*** *disciplinară, administrativă, civilă sau penală a expertului tehnic judiciar ori a expertului tehnic extrajudiciar vinovat.*
(2) Experții tehnici judiciari autorizați și specialiștii ***au obligația*** *să notifice Ministerului Justiției, în termen de 30 de zile de la luarea la cunoștință, orice schimbare a datelor comunicate la momentul dobândirii calității sau luării în evidență. Nerespectarea obligației de notificare atrage răspunderea disciplinară a celui vinovat."* (O.G. nr. 2/2000)

În cadrul misiunilor de expertiză, profesionistul contabil nu reprezintă interesele vreunei părți, ci se află în serviciul adevărului. Aportul său constă în prezentarea unei imagini fidele a realității financiare, a lămuririi unor împrejurări sau situații, fără a fi influențat de presiuni sau interese externe. Misiunea expertului contabil este esențială în susținerea echilibrului dintre lege și adevăr, dezideratul exercitării sale fiind eliminarea subiectivismului și părtinirii, aspecte care ar putea afecta procesul de justiție.

Deontologia profesiei și cadrul legal de reglementare impun expertului datoria ca pe parcursul misiunilor expertizei să colecteze și să analizeze date care

Scanned with OKEN Scanner

să contribuie la formularea unor explicații și interpretări bazate pe claritate și adevăr. În exercitarea misiunii sale, expertul își asumă responsabilitatea de a nu lăsa loc interpretărilor ambigue care pot afecta încrederea în actul de justiție sau în corectitudinea procesului decizional[41].

4.1. Delegarea și supravegherea lucrărilor pe parcursul misiunilor de expertiză contabilă

Normele deontologice interzic delegarea activităților în cazul expertizelor contabile judiciare. În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, delegarea este permisă cu îndeplinirea unor condiții.

> *„**Efectuarea lucrărilor privind expertizele contabile judiciare nu poate fi delegată** altor persoane de către experții contabili numiți/desemnați la cererea părților sau din oficiu, și nici de către experții contabili consilieri ai părților / recomandați de părți.*
> *În cazul **expertizelor contabile extrajudiciare**, expertul contabil **poate delega** executarea unor lucrări asistenților sau colaboratorilor săi, păstrându-și răspunderea finală asupra conținutului și concluziilor raportului de expertiză contabilă extrajudiciară”* (Norma 3523, Standardul 35)

Mandatul experților contabili judiciari trebuie să fie exercitat de persoanele nominalizate de organele jurisdicționale care au dispus numirea din oficiu, la cererea părților sau au admis experții consilieri ai părților. Exercitarea mandatelor „*in personam*” decurge și din asumarea răspunderilor disciplinare, contravenționale, civile și penale ce cad în sarcina experților contabili judiciari.

În cazul expertizelor contabile extrajudiciare, de obicei asumate de cabinete sau societăți de expertiză contabilă, contractele pot include dispoziții referitoare la lucrările ce urmează a fi realizate și la persoanele delegate pentru efectuarea acestora. Cu toate acestea, responsabilitatea finală pentru conținutul și calitatea raportului de expertiză contabilă revine integral expertului contabil care a contractat misiunea sau care a reprezentat societatea de expertiză contabilă. În astfel de situații, este obligatorie respectarea Normei de lucru nr. 123 privind

[41] Mangu, F., Despre caracterul scuzabil al erorii spontane și al celei provocate”, Revista Romana de Drept Privat (Universul Juridic), nr. 4/2022.

Scanned with OKEN Scanner

delegarea și supravegherea lucrărilor, împreună cu prevederile și comentariile acesteia.

În cazul expertizelor contabile realizate de societăți de expertiză contabilă sau cabinete individuale cu personal salariat, răspunderea respectării normelor deontologice și a regulilor de raportare revine administratorului sau titularului cabinetului, care trebuie să contrasemneze lucrările supravegheate de subalterni. Executanții poartă răspunderea internă conform reglementărilor proprii ale societății sau cabinetului.

4.2. Răspunderea disciplinară

Sancționarea abaterilor disciplinare comise de experții contabili este reglementată de Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 republicată și actualizată privind organizarea activității de expertiză contabilă, iar abaterile în funcție de care se aplică sancțiunile disciplinare sunt stabilite prin Regulamentul de organizare și funcționare a Corpului.

Potrivit Regulamentului de organizare și funcționare a CECCAR, sunt considerate abateri disciplinare comise de experți contabili în timpul derulării misiunilor de expertiză contabilă judiciară sau extra judiciară următoarele acțiuni:

- desfășurarea unor misiuni de expertiză contabilă ***fără viza de expert*** contabil valabilă, sau fără contract scris, sau pe baza unui contract în care nu a fost înscrisă calitatea profesionala de expert contabil a prestatorului;
- ***comportament necuviincios*** față de membrii Corpului;
- nerespectarea prevederilor ***Codului etic*** național al profesioniștilor contabili;
- ***nerespectarea*** obligației de păstrare a ***secretului profesional***;
- exercitarea misiunilor de expertiză în condiții de ***incompatibilitate*** sau conflict de interese;
- ***refuzul de a pune la dispoziția auditorilor de calitate*** ai Corpului documentele care fac obiectul obținerii vizei de calitate;
- inserarea, în cuprinsul rapoartelor de expertiză contabilă judiciară sau extrajudiciară, de aprecieri privitoare la alți membri ai Corpului, ***fără consimțământul sau consultarea acestora***;
- ***nerespectarea standardelor profesionale*** și a normelor emise de Corp cu privire la efectuarea expertizelor contabile.

Scanned with OKEN Scanner

Sancțiunile disciplinare care pot fi dispuse în asemenea conjuncturi sunt[42]:

- *mustrarea;*
- *avertismentul scris;*
- *suspendarea dreptului de exercitare a profesiei de expert contabil pe o durată de la 3 luni la un an;*
- *interzicerea dreptului de a exercita profesia de expert contabil.*

Sancțiunile disciplinare se pot aplica în urma constatării temeiniciei unor reclamații formulate împotriva experților contabili sau prin autosesizarea Corpului în cadrul activităților de control de calitate al expertizelor contabile.

„Sancțiunile disciplinare împotriva experților contabili se aplică de către comisiile de disciplină de pe lângă filialele CECCAR sau de către Comisia de disciplină de pe lângă Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, potrivit procedurilor reglementate de regulamentele Corpului." (Ghidul de aplicare al Standardului profesional nr. 35 – Expertize contabile)

În cazul expertizelor contabile judiciare, Ordonanța Guvernului nr. 2/2000 actualizată stabilește o serie de sancțiuni suplimentare față de săvârșirea abaterilor disciplinare ale experților contabili aflați în timpul exercitării misiunilor judiciare.

*„Art. 35(1) Experților tehnici judiciari **vinovați de abateri** comise în exercitarea activității de expert li se pot aplica de către compartimentul de specialitate din Ministerul Justiției care îndeplinește atribuțiile acestei instituții privind experții tehnici judiciari, în raport cu gravitatea abaterii săvârșite, următoarele **sancțiuni disciplinare**:*

a) avertisment scris;

b) suspendarea dreptului de a efectua expertize tehnice judiciare pe o perioadă cuprinsă între 3 luni și un an;

c) retragerea calității de expert tehnic judiciar

[42] Sancțiunile menționate sunt cele prevăzute la art.17 alin.(1) din O.G. 65/1994 republicată și actualizată.

Scanned with OKEN Scanner

(2) În situația în care împotriva expertului tehnic judiciar s-a pus în mișcare acțiunea penală pentru săvârșirea unei infracțiuni de corupție sau de serviciu ori pentru săvârșirea cu intenție a unei alte infracțiuni pentru care legea prevede pedeapsa închisorii de un an sau mai mare, se dispune ***suspendarea dreptului*** *de a efectua expertize tehnice până la soluționarea definitivă a cauzei.*

(3) Împotriva sancțiunii disciplinare aplicate expertul poate face ***plângere*** *în termen de 15 zile de la comunicare. Plângerea făcuta în termen suspenda executarea sancțiunii.*

(4) Plângerea se rezolva în termen de 30 de zile de la data înregistrării de către ministrul justiției sau de un împuternicit anume desemnat de acesta.

(5) Hotărârea ministrului justiției poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă, potrivit legii.

(6) Hotărârea instanței este definitivă.

(7) Sancțiunea rămasă definitivă va fi comunicată în termen de 15 zile de compartimentul de specialitate din Ministerul Justiției care îndeplinește atribuțiile acestei instituții privind experții tehnici judiciari biroului local pentru expertize judiciare tehnice și contabile în evidenta căruia se afla expertul tehnic judiciar sancționat.

Art. 36(1) Abaterile săvârșite de experții tehnici extrajudiciari și sancțiunile disciplinare ce li se pot aplica vor fi stabilite prin regulamentul prevăzut la art. 28 alin. (2).

(2) Cercetarea și aplicarea sancțiunilor pentru abaterile prevăzute la alin. (1) revin compartimentelor de specialitate din cadrul ministerului sau al instituției centrale în evidența căreia se afla expertul tehnic extrajudiciar."
(O.G. nr. 2/2000)

4.3. Răspunderea contravențională sau administrativă

Pe parcursul procesual, răspunderea contravențională sau administrativă a expertului contabil este reglementată, în funcție de natura juridică a cauzei (civilă sau penală) de Codul de procedură civilă sau Codul de procedură penală.

➢ În spețele civile, constatarea temeiniciei și aplicarea sancțiunilor contravenționale sunt consemnate de către instanța în fața căreia au fost săvârșite abaterile expertului contabil, în *încheiere*.

Scanned with OKEN Scanner

„Art.187 Încălcarea obligațiilor privind desfășurarea procesului. ***Sancțiuni***
(1) Dacă legea nu prevede altfel, instanța, potrivit dispozițiilor prezentului articol, va putea sancționa următoarele fapte săvârșite în legătură cu procesul, astfel:
2. cu ***amendă judiciară*** *de la 50 lei la 700 lei:*
(...)
d) ***refuzul*** *expertului de a primi lucrarea* ***sau nedepunerea lucrării*** *în mod nejustificat la termenul fixat ori refuzul de a da lămuririle cerute;*
e) neluarea de către conducătorul unității în cadrul căreia urmează a se efectua o expertiză a măsurilor necesare pentru efectuarea acesteia sau pentru efectuarea la timp a expertizei, precum și ***împiedicarea*** *de către orice persoană a efectuării expertizei în condițiile legii; (...)*
i) ***împiedicarea în orice mod a exercitării****, în legătură cu procesul, a atribuțiilor ce revin judecătorilor, experților desemnați de instanță în condițiile legii, agenților procedurali, precum și altor salariați ai instanței.*
(2) Amenda nu se va aplica persoanelor la care se referă alin. (1) pct. 2, dacă ***motive temeinice*** *le-au împiedicat să aducă la îndeplinire obligațiile ce le revin."* (Codul de procedura civilă)

Experții contabili pot solicita, motivat, anularea sau reducerea amenzii doar prin depunerea în scris a unei *cereri de reexaminare*. Cererea de reexaminare poate fi adresată în termen de 15 zile de la data dispunerii măsurii sau de la data comunicării încheierii prin care s-a dispus amenda.

Soluționarea cererii de reexaminare se realizează de către un alt complet de judecată decât cel care a stabilit amenda, în camera de consiliu. Soluționarea cererii de reexaminare se concretizează prin emiterea unei *încheieri* definitive.

➢ În speţele penale, amenzile judiciare care pot fi aplicate experților contabili judiciari au un cuantum mai mare decât cele aplicate în cauze civile și pot fi aplicate într-un context mai larg.

„Art. 283 ***Abateri judiciare***
(4) Următoarele abateri săvârșite în cursul procesului penal se sancționează cu ***amendă judiciară de la 500 lei la 5.000 lei****:*
a) împiedicarea în orice mod a exercitării, în legătură cu procesul, a atribuțiilor care revin organelor judiciare, personalului auxiliar de specialitate al instanțelor judecătorești și al parchetelor, experților desemnați de organul

Scanned with OKEN Scanner

judiciar în condițiile legii, agenților procedurali, precum și altor salariați ai instanțelor și parchetelor;
*b) **lipsa nejustificată a expertului** sau interpretului legal citat;*
*c) **tergiversarea de către expert** sau interpret a îndeplinirii însărcinărilor primite;*
*d) neîndeplinirea de către orice persoană a **obligației de prezentare**, la cererea organului de urmărire penală sau a instanței de judecată, a obiectelor ori înscrisurilor cerute de acestea, precum și neîndeplinirea aceleiași obligații de către reprezentantul legal al persoanei juridice sau de cel însărcinat cu aducerea la îndeplinire a acestei obligații;*
e) nerespectarea obligației de păstrare, prevăzută la art. 160 alin. (3);
f) neluarea de către reprezentantul legal al persoanei juridice în cadrul căreia urmează a se efectua o expertiză a măsurilor necesare pentru efectuarea acesteia sau pentru efectuarea la timp a expertizei, precum și împiedicarea de către orice persoană a efectuării expertizei în condițiile legii;
*g) **nerespectarea de către** părți, avocații acestora, martori, **experți**, interpreți sau orice alte persoane a **măsurilor luate de către președintele completului de judecată** potrivit art. 352 alin. (9) sau art. 359;*
h) nerespectarea de către avocații părților a măsurilor luate de către președintele completului de judecată potrivit art. 359, cu excepția situațiilor când aceștia susțin cereri, excepții, concluzii pe fondul cauzei, precum și atunci când procedează la audierea părților, martorilor și experților;
*i) **manifestările ireverențioase** ale părților, martorilor, experților, interpreților sau ale oricăror alte persoane față de judecător sau procuror;*" (Codul de procedură penală)

Aplicarea amenzilor judiciare în cauze penale poate fi realizată prin emiterea unei *ordonanțe*, dacă expertiza a fost dispusă de un organe de urmărire penală, sau prin emiterea unei *încheieri*, dacă expertiza a fost dispusă de instanță. Expertul contabil amendat ***poate cere*** anularea sau reducerea amenzii în termen de până la 10 zile de la comunicarea ordonanței/încheierii de amendare.

Cererea de anulare sau reducere a amenzii ar trebui să cuprindă:

- numărul dosarului, data și numărul ordonanței sau încheierii prin care s-a dispus amenda;
- denumirea organului jurisdicțional care a pronunțat hotărârea atacată;
- numele, prenumele, codul numeric personal, calitatea și domiciliul, reședința sau locuința, precum și semnătura persoanei care declară apelul.

Scanned with OKEN Scanner

- explicarea motivelor de fapt şi de drept pe care se întemeiază cererea de anulare sau reducere a amenzii.

Cererea de anulare sau reducere este soluționată de un alt organ jurisdicțional decât cel care a depus amenda, respectiv:

- dacă amenda a fost dispusă prin *ordonanță*, soluționare cererii expertului contabil va fi realizată de un judecător de drepturi și libertăți, prin *încheiere*;
- dacă amenda a fost dispusa prin *încheiere*, soluționare cererii expertului contabil va fi realizată de un alt complet de judecată, tot prin *încheiere*.

4.4. Răspunderea penală

Cum se întâmplă de regulă în cazul profesiilor liberale, efectuarea de fapte care întrunesc caracteristicile comiterii unor infracțiuni, potrivit definirilor faptelor stabilite în Codul penal, atrag răspunderea penală a expertului contabil în decursul efectuării misiunilor de expertiză contabilă.

Dintre infracțiunile cu repercusiuni serioase asupra expertului contabil făptuitor amintim favorizarea infractorului, luarea de mită, mărturia mincinoasă sau dezvăluirea de informații fără drept.

Deși tipurile de infracțiuni definite de legiuitor sunt multiple, standardele profesiei contabile fac referire îndeosebi la aceste patru tipuri de fapte care pot atrage răspunderea penală a expertului contabil.

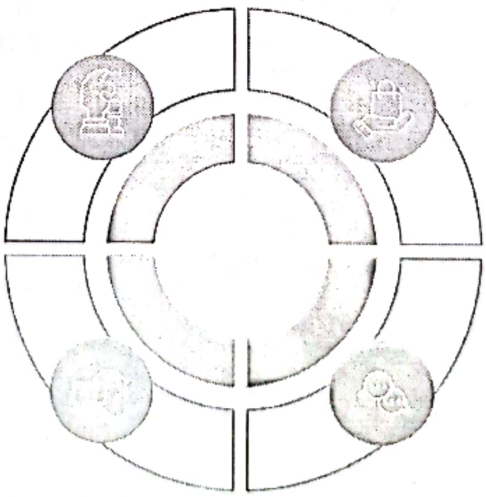

Figura 11. Exemple de infracțiuni care pot atrage răspunderea penală a expertului contabil

Sursa: Reprezentare proprie inspirată de reglementări şi de practică

Scanned with OKEN Scanner

Favorizarea făptuitorului reprezintă infracțiune în sensul în care ajutorul dat făptuitorului are ca scop *împiedicarea sau îngreunarea cercetărilor într-o cauză penală, tragerii la răspundere penală, executării unei pedepse sau măsuri privative de libertate*[43]. Infracțiunea de favorizare a făptuitorului nu poate primi o pedeapsă mai mare decât pedeapsa prevăzută de lege pentru făptuitor.

Luarea de mită reprezintă fapta *care, direct ori indirect, pentru sine sau pentru altul, pretinde ori primește bani sau alte foloase care nu i se cuvin ori acceptă promisiunea unor astfel de foloase, în legătură cu îndeplinirea, neîndeplinirea, urgentarea ori întârzierea îndeplinirii unui act ce intră în îndatoririle sale de serviciu sau în legătură cu îndeplinirea unui act contrar acestor îndatoriri*[44]. În situația expertizelor contabile, luarea de mită se consideră infracțiune în legătură cu *neîndeplinirea, întârzierea îndeplinirii unui act privitor la îndatoririle legale sau în legătură cu efectuarea unui act contrar acestor îndatoriri*. Bunurile sau valorile provenite din luare de mită se confiscă sau, dacă acestea nu se găsesc, se dispune confiscarea prin echivalent.

Mărturia mincinoasă dată de un expert contabil care întocmește un raport de expertiză într-o cauză penală, civilă sau în orice altă procedură constituie infracțiune în măsura în care în expertiză profesionistul face *afirmații mincinoase ori nu spune tot ce știe în legătură cu faptele sau împrejurările esențiale cu privire la care este întrebat*[45]. Mărturia mincinoasă nu se pedepsește dacă autorul *își retrage mărturia, în cauzele penale înainte de reținere, arestare sau de punerea în mișcare a acțiunii penale ori în alte cauze înainte de a se fi pronunțat o hotărâre sau de a se fi dat o altă soluție, ca urmare a mărturiei mincinoase*.

Dezvăluirea fără drept de informații într-o cauză penală constituie infracțiunea de a compromite interesele justiției în măsura în care *interdicția de dezvăluire este impusă de legea de procedură penală. Nu constituie infracțiune fapta prin care sunt divulgate ori dezvăluite acte sau activități vădit ilegale comise de autorități într-o cauză penală*[46].

---

[43] Legea nr. 286/2009 privind Codul penal, art. 269.
[44] Legea nr. 286/2009 privind Codul penal, art. 289.
[45] Legea nr. 286/2009 privind Codul penal, art. 273.
[46] Legea nr. 286/2009 privind Codul penal, art. 277.

Scanned with OKEN Scanner

4.5. Răspunderea civilă

Responsabilitatea civilă a expertului contabil în timpul derulării expertizelor contabile este reglementată de legislația românească, în special de Codul Civil și de prevederile specifice profesiei contabile.

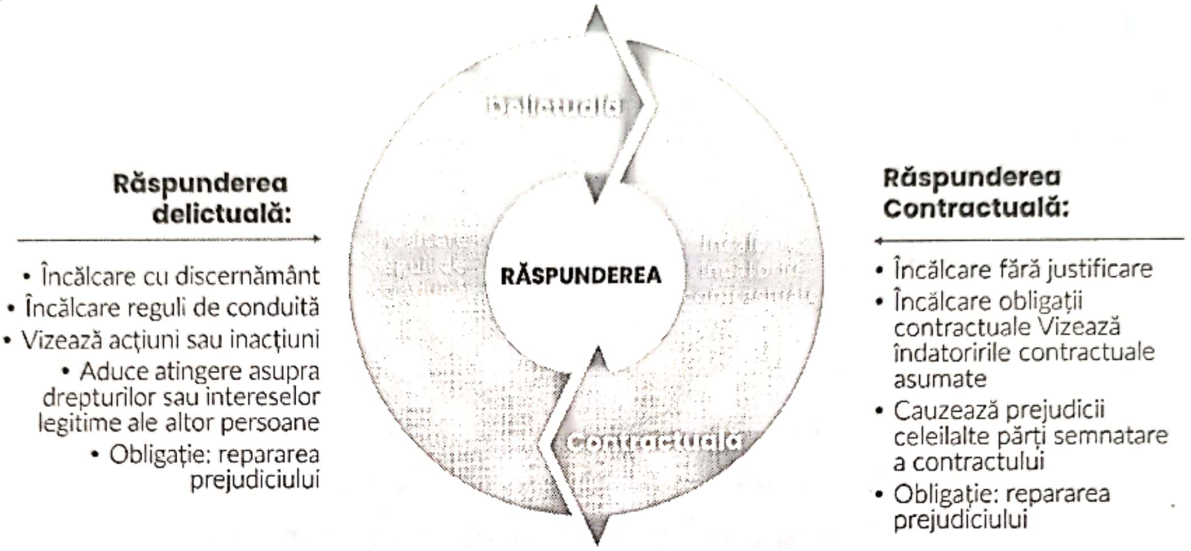

Figura 12. Reprezentare comparativă a răspunderii delictuale și răspunderii contractuale a expertului contabil

Sursa: Reprezentare proprie inspirată de reglementări și de practică

Legiuitorul definește răspunderea civilă în Codul civil făcând disociere între răspunderea delictuală și răspunderea contractuală[47]:

Art. 1.349 ***Răspunderea delictuală***	*Art. 1.350* ***Răspunderea contractuală***
(1) Orice persoană are îndatorirea să respecte ***regulile de conduită*** *pe care* ***legea sau obiceiul locului*** *le impune și să nu aducă atingere, prin acțiunile ori inacțiunile sale, drepturilor sau intereselor legitime ale altor persoane.*	*(1) Orice persoană trebuie să își* ***execute obligațiile pe care le-a contractat****.*
(2) Cel care, ***având discernământ****, încalcă această îndatorire răspunde de toate* ***prejudiciile cauzate****, fiind obligat să le* ***repare*** *integral.*	*(2) Atunci când,* ***fără justificare****, nu își îndeplinește această îndatorire, ea este răspunzătoare de prejudiciul cauzat celeilalte părți și este obligată să* ***repare*** *acest* ***prejudiciu****, în condițiile legii.*
(3) În cazurile anume prevăzute de	*(3) Dacă prin lege nu se prevede*

[47] Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, art. 1349 și art.1350.

Scanned with OKEN Scanner

lege, o persoană este obligată să repare prejudiciul cauzat de fapta altuia, de lucrurile ori animalele aflate sub paza sa, precum și de ruina edificiului. *(4)* ***Răspunderea pentru prejudiciile*** *cauzate de produsele cu defecte se stabilește prin lege specială.*	*altfel,* ***niciuna dintre părți nu poate înlătura aplicarea regulilor răspunderii contractuale*** *pentru a opta în favoarea altor reguli care i-ar fi mai favorabile.*

Codul civil statuează o serie de principii generale de răspundere la articolele 1349-1395, astfel încât este acoperită o arie largă a activităților care pot provoca prejudicii. Implicit prevederile în cauză sunt aplicabile și experților contabili în timpul derulării misiunilor de expertiză judiciară sau extrajudiciară.

Expertul contabil răspunde pentru prejudiciile cauzate prin neîndeplinirea sau îndeplinirea defectuoasă a obligațiilor asumate, conform art. 1357 din Codul Civil, care reglementează răspunderea pentru fapta proprie. Totodată, în cazul în care expertul contabil nu respectă standardele profesionale, normele deontologice sau prevederile contractului de prestări servicii, acesta poate fi obligat la repararea integrală a prejudiciilor cauzate părților implicate.

În sensul protecției față de efectele încălcării răspunderii civile, legiuitorul a prevăzut deopotrivă o măsură de garanție privind activitatea desfășurată de experții contabili judiciari și extrajudiciari în sensul instituirii obligației de asigurare profesională.

„Art.13 Experții contabili și contabilii autorizați garantează răspunderea civilă privind activitatea desfășurată, prin subscrierea unei ***polițe de asigurare****.”* (O.G. nr. 65/1994 republicată și actualizată)

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5

Jurisprudență și studii de caz

5.1. Diverse exemple de jurisprudență privind valorificarea rapoartelor de expertiză contabilă

Expertul contabil poartă răspunderea pentru modul cum desfășoară misiunile de expertiză. Asumarea principiilor fundamentale și deontologice care guvernează activitatea profesiei, incumbă expertului contabil conștiința importanței actelor sale. Raportul formulat de expert în urma derulării expertizei contabile are menirea de a contribui la aflarea adevărului în spețe litigioase, la clarificarea unor împrejurări sau tranzacții economice, sau la ghidarea spre interpretarea sau înțelegerea aplicării unor aspecte de reglementare.

Răspunderea și importanța expertizelor contabile atât în cauze judiciare, cât și extrajudiciare, sunt de netăgăduit. Deopotrivă, deloc neglijabilă este și presiunea pe care răspunderea și solemnitatea actului expertizei o incumbă expertului contabil. Nu de puține ori, expertul contabil se confruntă cu o serie de dileme morale în exercitarea mandatului său. Munca depusă pentru aflarea adevărului nu este lipsită de provocările valențelor multiple de interpretare a legislației, de diverse presiuni externe exercitate de părțile interesate de rezultatele expertizei sau de încorsetările procedurale specifice diverselor tipuri de expertize contabile.

Așteptările îndreptate asupra expertului contabil chemat să răspundă unor întrebări care să clarifice adevărul în situații litigioase sunt multiple și nuanțate. În esență, imparțialitatea și obiectivitatea expertizei sunt așteptări ale solicitantului expertizei, iar înțelegerea și profunzimea analizelor expertizei pot fi considerate așteptări ale părților care își manifestă diverse valențe ale argumentației în susținerea punctelor de vedere. Când întrebările adresate expertului contabil izvorăsc din spețe complexe, nevoia de analiză poate fi necesar a fi extinsă exponențial. Totuși, răspunsurile așteptate de la expertul contabil sunt încorsetate de claritatea și rezumarea la aspectele punctuale adresate în cuprinsul întrebărilor. Asemenea circumstanțe, pot crea premisele imixtiunii unor presiuni morale aparente. Tăcerea sau comunicarea contextului adevărului pot fi asemenea dileme cu inflexiuni morale.

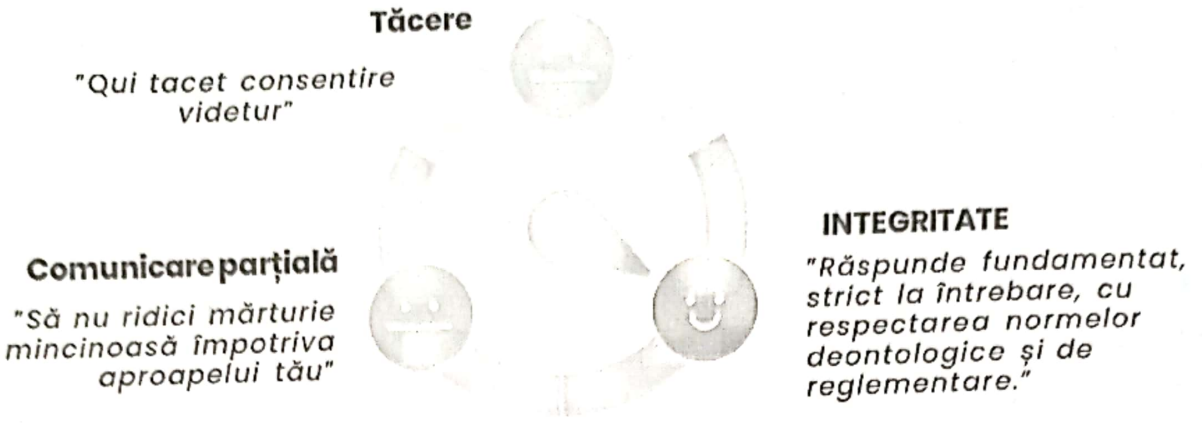

Figura 13. Reprezentare a conduitei integre în contextul unor provocări morale în procedura expertizei contabile

Sursa: Reprezentare proprie inspirată de reglementări și de practică

În practică, exercitarea profesiei contabile se confruntă adesea cu dileme de raționament și de etică, sau cu diverse critici pe care părțile implicate în împrejurările expertizabile le adresează expertului când punctele lor de vedere nu coincid cu răspunsurile expertizei. Asemenea dileme sau critici pot apărea într-o multitudine de cazuri, cum ar fi, de pildă, acelea când întrebările adresate expertizei sunt neclare, bazate pe contexte ipotetice sau neadecvate specializării contabile. Sau când răspunsurile expertizei nu se pot extinde asupra unor aspecte care nu fac obiectul întrebării adresate expertizei sau a unor evenimente sau fapte care nu sunt incluse în materialul documentar expertizat.

Dilemele morale sau criticile externe privind abținerea expertului de a releva anumite fapte sau împrejurări se conjugă în jurul conceptelor asociate tăcerii sau comunicării parțiale.

În activitatea expertului contabil, principiul „*qui tacet consentire videtur*" (cel care tace pare să consimtă) ridică o dilemă profesională și etică. Tăcerea poate fi o strategie, un refugiu sau poate fi percepută ca o complicitate implicită. Expertul contabil, ca specialist imparțial, poate fi tentat să păstreze tăcerea față de anumite aspecte controversate sau să evite exprimarea unor concluzii clare pentru a-și menține neutralitatea. Normele deontologice ale profesiei impun punctualitatea răspunsurilor față de întrebările adresate și, deopotrivă, punctează rolul expertului la aflarea adevărului. Expertul contabil trebuie să cunoască și să aplice întocmai normele legale și deontologice în exercitarea mandatului său. Integritatea expertului contabil este un fundament al profesiei, impunându-i să colecteze și să analizeze datele cu imparțialitate și să formuleze concluzii bazate

Scanned with OKEN Scanner

pe adevăr şi transparenţă. În timpul misiunilor de expertiză, expertul trebuie să asigure claritatea şi exactitatea interpretărilor sale, evitând orice ambiguitate care ar putea submina încrederea în actul de justiţie sau în echitatea procesului decizional. Prin acţiunile sale, expertul contabil îşi asumă responsabilitatea de a promova corectitudinea şi încrederea publică în rezultatele expertizei sale.

O paralelă interesantă între implicaţiile tăcerii şi mărturia ca obligaţie a profesiei a fost realizată în literatura alocată pregătirii profesionale continue a experţilor judiciari[48]. În acest sens, invocarea celei de-a noua porunci, *„Să nu ridici mărturie mincinoasă împotriva aproapelui tău"* oferă un cadru moral ce transcende sistemele juridice. Paradigma celei de-a noua porunci, are o rezonanţă specială în activitatea expertului contabil, a cărui misiune este de a prezenta realitatea economică şi financiară fără distorsiuni sau influenţe externe.

Normativele expertizelor contabile impun experţilor să răspundă punctual şi strict întrebărilor adresate expertizei. Totuşi, formularea strictă a răspunsurilor poate conduce în anumite situaţii la omisiuni în înţelegerea unor substraturi ale fondului cauzelor deduse expertizei. Documentarea necorespunzătoare pe parcursul expertizelor judiciare reprezintă, deopotrivă, conjuncturi care pot afecta grav corectitudinea concluziilor expertizei, cu urmări grave pentru aprecierea adevărului. Într-un asemenea context, paradigma celei de-a noua porunci imprimă profesionistului obligativitatea oferirii unor concluzii obiective şi bine fundamentate, rezistând oricăror presiuni externe, pentru a păstra încrederea în expertiza contabilă ca instrument probatoriu şi a respecta adevărul ca valoare centrală a profesiei.

Expertul contabil, prin concluziile sale, exercită influenţă şi contribuie la luarea deciziilor în domeniul economic. Depăşirea dilemelor morale sau a criticilor conjuncturale implică o responsabilitate profesională profundă. În expertiza contabilă, specialiştii trebuie să menţină un echilibru între cerinţele legale şi respectarea confidenţialităţii, limitând declaraţiile la strictul necesar pentru buna desfăşurare a procesului. Orice informaţie obţinută în cadrul misiunii trebuie tratată cu discreţie şi utilizată exclusiv în interesul obiectiv al cauzei, fără a

[48] Paralela dintre principiul tăcerii şi cea de-a noua poruncă în aflarea adevărului a fost invocată de Mary-Elsa Pârvan şi av. dr. Gheorghe Matei în prelegerea acestora „Expertiză fiscală. Teorie şi practică" în cadrul sesiunilor de pregătire profesională a consultanţilor fiscali membri ai Camerei Consultanţilor Fiscali din România.

Scanned with OKEN Scanner

servi beneficii personale sau terților, păstrând astfel integritatea, obiectivitatea, secretul profesional, competența profesională și prudența ca piloni ai profesiei.

Pentru a fundamenta înțelegerea și aplicarea normelor ce guvernează expertiza contabilă judiciară, vom analiza în cele ce urmează câteva exemple relevante de jurisprudența. Analiza jurisprudenței și conectarea sa la articolele de lege în scopul clarificării implicațiilor sau complexității sensurilor juridice ale repertoriului legislativ a rezonat în efortul valoros al specialiștilor în doctrina dreptului fiscal[49], civil[50] sau penal[51]. Exemplele redate în continuare oferă câteva situații concrete referitoare la limitele și implicațiile activităților desfășurate de experții contabili. Deciziile instanțelor naționale și europene subliniază importanța respectării mandatului legal al expertului contabil, clarificând responsabilitățile acestuia în raport cu aspectele fiscale și probatoriul penal.

5.1.1. Exemple de jurisprudență referitoare la specializarea expertului

Studierea cazurilor relevante, precum Decizia ICCJ nr. 6457/2019 sau hotărârile CJUE în Cauzele 18_13, 80_11 și 142_11, evidențiază impactul respectării cadrului legal asupra validității rapoartelor de expertiză și consecințele încălcării normelor aplicabile. Totodată, acestea demonstrează rolul esențial al expertului contabil în gestionarea probelor și necesitatea unei delimitări clare între competențele profesionale și cele ale altor specialiști, precum consultanții fiscali.

Decizia nr. 6457/2019 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal într-o cauză având ca obiect contestație act administrativ fiscal prezintă relevanță pentru evidențierea importanței specializării deținute de expertul contabil care realizează expertize tehnice judiciare în specialitatea contabilitate cu subcomponentă fiscală.

În cauza respectivă, proba cu expertiza contabilă a fost solicitată de contribuabilul împotriva căruia fuseseră emise o decizie de impunere și un raport de inspecție fiscală pentru impunerea plății suplimentare de obligații fiscale principale suplimentare reprezentând impozit pe clădiri și teren și obligații fiscale

---

[49] A se vederea spre exemplu contribuțiile aduse doctrinei dreptului fiscal de Bufan R. (2016), Șova, D. (2011), Vizoli, M. (2019) sau Anghel, T. (2020).

[50] A se vederea spre exemplu contribuțiile aduse doctrinei dreptului civil de Baias et al. (2012), Boroi et al. (2015) sau Gherasim, D. (1981).

[51] Neagu, I și Damaschin, M., Tratat de procedură penală. Partea generală, ed. 5, Editura Universul Juridic, 2024.

Scanned with OKEN Scanner

accesorii reprezentând majorări de întârziere datorate. Întrebările adresate expertizei vizau stabilirea bazei de impunere pentru obligațiile fiscale principale suplimentare și accesorii datorate. Ulterior depunerii raportului de expertiză contabilă, partea a formulat cerere de anulare a raportului de expertiză motivat de faptul că acesta a fost efectuat de un expert contabil și nu de un consultant fiscal. Instanța a respins ca nefondată cererea de anulare, constatând că expertul tehnic judiciar care a întocmit expertiza tehnică judiciară în specialitatea contabilitate cu subcomponentă fiscală deținea atât calitatea de expert contabil, cât și calitatea de consultant fiscal.

„(...) *O altă critică subsumată motivului de nelegalitate prevăzut de art. 488 alin. (1) pct. 5 C. proc. civ. este cererea de anulare a raportului de expertiză, ca urmare a efectuării expertizei de către un expert contabil și nu de un consultant fiscal.*

Critica va fi respinsă ca neîntemeiată, din actele dosarului rezultând că ***persoana care a efectuat lucrarea deține atât specialitatea contabilă, cât și cea fiscală.***

O.G. nr. 71/2011 privind activitatea de consultanță fiscală reglementează activitatea și competența consultantului fiscal de a efectua numai expertize fiscale, fără însă a limita activitatea unui expert contabil care are și specialitate fiscală și care se află în evidența CECAR.

Dimpotrivă, ***consultantul fiscal poate efectua activați de expertiză contabilă numai după dobândirea calității de expert contabil și înscrierea ca membru în organizațiile care coordonează profesia liberală.***" (Decizia nr. 6457/2019 a Înaltei Curți de casație și Justiție)

5.1.2. Jurisprudență privind efectele constatării mărturiei mincinoase în expertiza tehnică judiciară

Decizia nr. 395/2017 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția I Civilă într-o cauză având ca obiect imobil restituit în natură, revizuire întemeiată pe dispozițiile art.322 pct.4 din Codul de procedură civilă, prezintă relevanță pentru judecarea condamnării expertului tehnic judiciar pentru infracțiunea de mărturie mincinoasă sancționată de Codul penal și a consecinței de anulare a raportului de expertiză judiciară care a stat la baza emiterii în mod eronat a unei hotărâri judecătorești de restituire în natură a unui bun imobiliar teren, despre care

Scanned with OKEN Scanner

expertul nu a dezvăluit că nu este liber de construcții și că este afectat de lucrări de utilitate publică.

Împrejurările anulării raportului de expertiză tehnică judiciară și a condamnării expertului tehnic judiciar pentru mărturie mincinoasă au fost determinate de faptul că în cuprinsul raportului de expertiză tehnică judiciară expertul *„a făcut afirmații necorespunzătoare adevărului"* în ceea ce privește obiectivele expertizei, care se refereau la corecta identificare a situației unui teren aflat în litigiu.

„S-a mai reținut că prin sentința penală nr. 1482/2014 a Judecătoriei Craiova, rămasă definitivă prin decizia penală nr. 958/2014 a Curții de Apel Craiova, s-a dispus ***condamnarea expertului A. pentru săvârșirea infracțiunii de mărturie mincinoasă*** *prevăzută de art. 260 C. pen.* ***și anularea în totalitate a raportului de expertiză tehnică*** *întocmit de acesta în dosarul civil nr. x/63/2006 al Tribunalului Dolj, Secția civilă, reținându-se următoarea situație de fapt: "cu ocazia întocmirii raportului de expertiză în dosar nr. x/2006, dar și cu ocazia formulării răspunsului la obiecțiunile instanței (19 mai 2005 și 23 iunie 2008), inculpatul în calitate de expert tehnic judiciar a făcut afirmații necorespunzătoare adevărului cu privire la situația terenului situat în str. R., pentru a cărui identificare și delimitare fusese desemnat... Inculpatul nu a avut în vedere documentele pe care instanța de judecată i-a solicitat să le analizeze, respectiv planurile de urbanism la momentul preluării imobilului și la momentul efectuării expertizei, nu a făcut mențiuni în cuprinsul raportului cu privire la construcțiile existente pe suprafața de teren în litigiu, deși existența acestora putea fi observată în mod evident în momentul deplasării la fața locului, formulând răspunsuri generale care au dus la pronunțarea unor soluții, care au generat ulterior un șir de litigii de natură civilă. Din analiza succesiunii declarațiilor date de inculpat este evident că acesta a formulat simple apărări pro cauza, întrucât și dacă ar fi real că primăria nu i-a pus la dispoziție documentele necesare, și în aceste condiții, ar fi fost nevoit să improvizeze obținând înscrisurile prin împrumut de la alte persoane, împrejurările ar fi trebuit menționate în raportul de expertiză întocmit, pentru a permite instanței să evalueze corectitudinea concluziilor expertului."* (Decizia nr. 395/2017 a Înaltei Curți de casație și Justiție)

Scanned with OKEN Scanner

Deşi specializarea expertului tehnic judiciar în cauza care a făcut obiectul emiterii Deciziei nr. 395/2017 de Înalta Curte de casaţie şi Justiţie nu este subordonată specializării contabile, împrejurările expertizei, aprecierea conduitei expertului şi motivele invocate pentru condamnarea expertului reprezintă un caz relevant cunoaşterii experţilor tehnici judiciari, indiferent de specializare.

5.1.3. Calitatea expertizelor contabile ca mijloc de probă reflectată în jurisprudenţă

Expertizele contabile de calitate, efectuate cu respectarea reglementărilor în vigoare şi a normativelor deontologice, sunt utile organelor cu atribuţii jurisdicţionale în aflarea adevărului. Exemple de înscrisuri care atestă încrederea şi considerarea probei cu expertiza contabilă judiciară sunt multiple. Exemplificăm în cele ce urmează câteva dintre motivările instanţelor de judecată, care fac trimitere la diverse moduri cum rapoartele de expertiză contabilă au contribuit la aflarea adevărului în diverse spețe deduse judecăţii.

Decizia nr. 2274/2019 a Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie, Secţia de Contencios Administrativ şi Fiscal, având ca obiect anulare act de control taxe şi impozite, reprezintă un exemplu de jurisprudenţă relevantă în expertiza contabilă. Speţa abordează problematica anulării unui act de control fiscal emis de autorităţile fiscale, în care concluziile expertului judiciar aduc un aport relevant pentru aflarea adevărului în cauză. În contextul cauzei în care a fost emisa Decizia, instanţa a analizat conformitatea procedurii de control cu reglementările legale şi principiile de legalitate, subliniind importanţa respectării stricte a cadrului normativ în stabilirea taxelor şi impozitelor. Decizia este de interes experţilor contabili implicaţi în litigii fiscale, deoarece evidenţiază rolul expertizei contabile în evaluarea şi clarificarea aspectelor tehnice legate de actele fiscale contestate.

„(...)71. Din aplicarea şi interpretarea dispoziţiilor legale incidente care stabilesc regimul de deducerea a TVA, rezultă, însă, că înscrisurile prezentate, astfel cum au fost reţinute anterior, corelate cu facturile celor trei furnizori, care sunt emise conform art. 155 din C. fisc. , nefiind contestate, şi conţin toate elementele de identificare prevăzute de lege, condiţie de exercitare a dreptului de deducere a TVA, potrivit art. 146 alin. (1) li. a) din C. fisc. , fiind şi achitate integral, stabilesc serviciile efectuate în baza contractelor de subînchiriere şi locaţiune utilaje şi de prestări servicii şi au calitatea de documente

Scanned with OKEN Scanner

justificative. ***Aceste împrejurări sunt confirmate de expertizele construcții și contabilă efectuate în cauză.*** *(...)*

74. ***Expertiza contabilă efectuată a concluzionat că*** *reclamanta a achitat integral obligațiile de plată către cei trei prestatori, și-a îndeplinit în totalitate obligațiile fiscale aferente facturilor emise către beneficiarul final;* ***de asemenea, a arătat că*** *societatea nu mai deține și alte documente justificative, pontaje ale personalului beneficiarului, tabel cu nume și calificări ale personalului beneficiarului, pentru că nu a avut calitatea de angajator al personalului care a deservit utilajele închiriate, iar în acest sens trebuie avute în vedere și concluziile expertizei construcții privind modalitatea de lucru, similară cu cea practicată în relația cu alte societăți, și faptul că metoda de decontare "pontajul" este aceeași care se practică încă din anii 1970 de către toate unitățile de construcții. (...)*

88. ***Pentru aceste motive, Înalta Curte constată că evaluarea întregului probatoriu administrat de instanța de fond, respectiv înscrisurile prezentate și*** *expertizele efectuate, interpretate prin prisma dispozițiilor legale care prevăd condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA și de deducere a cheltuielilor pentru determinarea profitului impozabil,* ***conduce la concluzia că*** *refuzul autorității fiscale de a accepta dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil este nelegal, fiind îndeplinită condiția ce vizează realitatea și prestarea efectivă a serviciilor și a operațiunilor care dau naștere dreptului de deducere a TVA, respectiv condiția privind efectuarea cheltuielilor necesare în scopul realizării de venituri impozabile, astfel că instanța de fond a reținut în mod nelegal, cu aplicarea greșită a dispozițiilor legale incidente, legalitatea actelor administrative contestate."* (Decizia nr. 2274/2019 a Înaltei Curți de Casație și Justiție)

Decizia nr. 260/R/2019 a Curții de Apel Brașov având ca obiect act administrativ asimilat, analizează legalitatea refuzului unui organ fiscal de a acorda facilități fiscale stabilite printr-o hotărâre a consiliului local. O persoană juridică s-a adresat instanței criticând nelegalitatea refuzului organului fiscal de a acorda scutirile fiscale prevăzute de o hotărâre a consiliului local, acțiunea sa fiind admisă de instanță. Jurisprudența este relevantă pentru calitatea expertizei contabile, pe de o parte, pentru că ea aduce informații relevante în ceea ce privește aspectele legale pe care expertiza le-a clarificat pe parcursul procesual și, pe de altă parte, deoarece probează că temeinicia misiunilor de expertiză și

Scanned with OKEN Scanner

fundamentarea riguroasă a concluziilor pe documente și legislație sunt piloni ai calității expertizelor în procesele judiciare de aflare a adevărului.

*„(...) În plus, **Curtea reține că, din raportul de expertiză tehnică judiciară** nr. 832488/2016 întocmit de către expert C., în mod corect, tribunalul a constatat că reclamanta Societatea A. S.R.L. **a dovedit că** a achitat, până la data de 20.12.2016, toate obligațiile bugetare principale datorate bugetului local al municipiului B. și că, în anii 2015-2016, a plătit debite, cu titlu de impozite și taxe locale, către Primăria Municipiului B., în cuantum de 85.574 lei, reprezentând obligații principale de plată impozit auto, impozit clădiri, impozit teren neocupat de construcție și taxă afișaj firmă, din totalul debitelor datorate în cuantum de 65.331,60 lei, astfel că societatea reclamantă a achitat în plus cu titlu de debite suma de 20.242,40 lei, condiția prevăzută la art. 9 alin. (3) lit. a) din anexa 1 la HCL nr. 54/2016.*

Curtea constată că prima instanță a analizat susținerea instituției recurente în sensul că existența lichidităților necesare achitării impozitelor și taxelor locale reprezintă un indiciu în aprecierea relei-credințe a solicitantului schemei de ajutor de minimis și a intenției acestuia de a deturna schema de ajutor de minimis de la obiectivul său și a reținut, în mod legal, că intimata reclamantă nu a fost de rea-credință, un argument esențial în acest sens fiind faptul că societatea a și intrat în procedură de insolvență, deși, anterior, o primă cerere în acest sens fusese respinsă de judecătorul sindic." (Decizia nr. 260/R/2019 a Curții de Apel Brașov)

Expertizele contabile judiciare de calitate au menirea de a oferi organelor jurisdicționale analize obiective și detaliate care să contribuie la dezlegarea adevărului în cauze complexe. Totuși, există situații când modalitatea de formulare a obiectivelor poate crea dificultăți sau chiar piedici profesionistului contabil în exercitarea mandatului expertizei în condiții de înaltă calitate. Spre exemplu, oferirea de răspunsuri la întrebări precum *„stabilirea realității unor tranzacții"*, *„stabilirea legalității unor tranzacții"*, *„identificarea operațiunilor fictive"* sau *„stabilirea dacă tranzacțiile sunt sau nu suspecte"* depășesc capacitatea expertului contabil judiciar de a proiecta răspunsuri obiective, în limitele domeniului contabil și a subspecializărilor înrudite, ancorate în legislația

Scanned with OKEN Scanner

financiar contabilă, și, implicit, împiedică formularea unor concluzii adecvate, punctuale și în limitele reglementărilor legale și deontologice.

Relevantă în acest sens este speța dosarului penal nr. 7133/97/2013 soluționat într-o primă fază de Tribunalul Hunedoara, care a dispus condamnarea inculpaților pentru comiterea mai multor infracțiuni, printre care constituire a unui grup infracțional organizat și evaziune fiscală[52]. Deși hotărârea primei instanțe a găsit drept motivare invocarea diverselor inadvertențe în evidențele contabile ale inculpaților, hotărârea Curții de apel Alba Iulia nr. 890/A/2017 pronunțată în același dosar aduce o serie de clarificări prețioase înțelegerii limitelor mandatului experților contabili judiciari. Potrivit instanței, dezlegarea cauzelor complexe care vizează realitatea sau fictivitatea unor tranzacții nu ar trebui să fie așteptată de la expertul contabil, întrucât acesta nu deține pârghiile legale, procedurale și nici informațiile necesare stabilirii în mod obiectiv a caracterului real sau fictiv al tranzacțiilor economice.

> *„**Așteptările organelor judiciare nu pot fi acelea ca realitatea sau fictivitatea tranzacțiilor să fie dovedită pe calea unei expertize contabile judiciare**, expertul contabil nici nu are la îndemână această posibilitate, de vreme ce expertiza contabilă ia în calcul doar actele contabile înregistrate sau nu în evidențele contabile. **Fictivitatea unor tranzacții comerciale nu se poate stabili de la birou**. Altele trebuie să fie mijloacele de probă care să dovedească caracterul real sau fictiv al tranzacțiilor și acestea pot fi orice alte mijloace de probă."* (Decizia nr. 890/A/2017 a Curții de Apel Alba Iulia pronunțată în dosarul penal nr. 7133/97/2013)

Numeroase motivări ale organelor cu atribuții jurisdicționale reiau ideea că expertul contabil *„nu este nici judecător și nici martor, ci un consultant, care ajută pe judecător în rezolvarea unor probleme de specialitate"*. Astfel, profesioniștii contabili trebuie să își execute mandatul cu profesionalism și

---

[52] Av. Obancia, A., „Acuzație de constituire de grup infracțional organizat, evaziune fiscală, delapidare, spălare de bani. Achitare în baza art. 16 alin. (1) lit. a) C. pr. pen. expertiza judiciară nu se poate pronunța pe realitatea sau fictivitatea operațiunilor comerciale, ci această apreciere trebuie să rezulte din analiza celorlalte mijloace de probă", Revista romana de drept penal al afacerilor (Universul Juridic) nr. 1/2018.

Scanned with OKEN Scanner

dedicare, să își exprime opinia față de obiectivele expertizei în mod argumentat și fundamentat pe probe și legislație.

Practicienii contabili nu proiectează încadrări juridice și nu dezleagă situații litigioase, astfel cum s-ar putea manifesta anumite așteptări ale părților aflate în diverse faze procesuale. Organele cu atribuții jurisdicționale sunt singurele care au căderea legală de a se pronunța asupra unor asemenea aspecte, prin exercitarea prerogativelor decizionale.

Decizia nr. 2425/2022 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, având ca obiect contestație act administrativ fiscal, este un exemplu de jurisprudență sugestiv privind faptul că organele jurisdicționale nu se pronunță sau nu ar trebui să se pronunțe în cauzele deduse judecății doar prin considerarea răspunsurilor și concluziilor expertizelor contabile. Organele de judecată apreciază proba cu expertiza contabilă în contextul și coroborat cu restul probelor administrate în dosarele deduse judecății.

„(...) *Referitor la* ***criticile*** *subsumate cazului de casare prevăzut de art. 488 alin. (1) pct. 6 C. proc. civ., recurentele-pârâte au susținut lipsa motivării proprii judecătorului, respectiv preluarea integrală a concluziilor raportului de expertiză fiscală, corelativ cu neanalizarea apărărilor din întâmpinare și a obiecțiunilor la raportul de expertiză, dovedite cu documentele depuse la dosarul cauzei. (...)*

În egală măsură, ***valorificarea de către instanța de fond a concluziilor raportului de expertiză fiscală realizat în cauză nu are semnificația neanalizării întregului ansamblu probator ori a unei atitudini părtinitoare în favoarea reclamantei, ci dimpotrivă, confirmă o analiză judicioasă a cauzei și o aplicare corespunzătoare a regulilor de procedură*** *care permit instanțelor de judecată să recurgă la opinia unui expert în vederea lămuririi unor aspecte de ordin tehnic.*

De altfel, autoritatea recurentă a avut posibilitatea efectivă de a formula apărări și de a contesta concluziile raportului de expertiză prin formularea de obiecțiuni, însă acestea au fost respinse motivat de prima instanță." (Decizia nr. 2425/2022 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal)

Scanned with OKEN Scanner

5.1.4. Exemplu de jurisprudență privind decontarea onorariului cuvenit expertizei

Decizia nr. 1719/2023 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția a II-a Civilă, abordează o contestație împotriva unei decizii de pensionare, în care reclamantul a susținut că pensia cuvenită conform legii nu a fost calculată corespunzător de Casa de Pensii. Instanța a dispus efectuarea probei cu expertiza contabilă judiciară și a stabilit obligația procesuală de plată a onorariului provizoriu cuvenit expertizei stabilite de instanță în sarcina părții reclamante. Întrucât la dosarul cauzei nu a fost depusă dovada plății onorariului provizoriu cuvenit expertizei, instanța a hotărât suspendarea judecării cauzei, iar ulterior a admis excepția perimării cauzei, invocată din oficiu. Pe parcursul procesual, pensionarul a încercat contestarea deciziei de suspendare a cauzei și a solicitat repunerea în termenul de judecare, însă cererea sa a fost respinsa de Înalta Curte de Casație și Justiție.

„(...) La termenul de judecată din 21 septembrie 2021, Curtea de Apel București, secția a VII-a pentru cauze privind conflicte de muncă și asigurări sociale, a încuviințat proba cu expertiza contabilă, solicitată de apelantul-reclamant, a stabilit obiectivele expertizei și a desemnat expert în specialitatea pensii și asigurări sociale, prin tragere la sorți, pe doamna expert B.; totodată, ***a stabilit onorariul provizoriu pentru expert*** *în cuantum de 1.000 RON în sarcina apelantului-reclamant* ***și a pus în vedere acestuia să facă dovada achitării onorariului provizoriu de expert.***

Prin încheierea de ședință din 19 octombrie 2021, instanța de apel a suspendat judecarea cauzei, în baza dispozițiilor art. 242 alin. (1) din C. proc. civ., pentru ***neîndeplinirea obligațiilor procesuale*** *stabilite în sarcina apelantului-reclamant. (...)*

Recurentul-reclamant s-a limitat la a susține faptul că nu a declarat recurs împotriva încheierii de suspendare și nu a depus cerere de repunere pe rol a cererii de apel, deoarece a avut recomandare de la medic să evite starea de stres.

În ***lipsa unei argumentații în fapt*** *care să vizeze decizia recurată și care să situeze criticile formulate în sfera temeiurilor de casare prevăzute de art. 488 alin. (1) din C. proc. civ., exercitarea efectivă a controlului de legalitate de*

Scanned with OKEN Scanner

către instanța de recurs nu este posibilă, întrucât din susținerile recurentului-reclamant nu pot fi desprinse elemente relevante, care să permită verificarea deciziei recurate prin prisma legalității." (Decizia nr. 1719/2023 a Înaltei Curți de Casație și Justiție)

Plata onorariului provizoriu cuvenit expertizei este un drept al expertului contabil și o obligație procesuală în sarcina părților desemnate de instanță a efectua plata. Deopotrivă, în funcție de numărul și complexitatea întrebărilor adresate expertizei, expertul contabil are dreptul de a solicita argumentat majorarea onorariului expertizei. În situația în care organul cu atribuții jurisdicționale admite în tot sau în parte cererea de majorare a onorariului formulată de expertul judiciar, acesta trebuie să se pronunțe asupra cererii în hotărârea în care se pronunță asupra considerării probei cu expertiza contabilă judiciară, stabilind cuantumul onorariului definitiv. Decontarea onorariului cuvenit expertizei se realizează prin intermediului Biroului Local de Expertize Judiciare.

Este important de reținut că în legătură cu onorariul deținut, expertul contabil are obligația calculului și plății impozitului pe venit cu respectarea prevederilor Codului fiscal. Având în vedere prevederile art. 6 din O.G. nr. 65/1994 republicată și actualizată, potrivit căruia „*expertul contabil poate executa, ca profesionist individual sau ca societate*" activitatea de expertiză contabilă, profesionistul contabil calculează și datorează impozitul în funcție de forma de exercitare a profesiei (profesie liberală sau societate cu răspundere limitată).

În cazul în care activitatea expertului contabil se desfășoară prin intermediul unei societăți comerciale, expertul contabil va emite către beneficiarul expertizei factura pentru onorariul cuvenit împreună cu documentația aferentă, astfel:

- în cazul expertizelor contabile judiciare, factura împreună cu anexele acesteia este emisă către Biroul Local de Expertize Judiciare;
- în situația expertizelor contabile extrajudiciare, factura împreună cu anexele acesteia este emisă către solicitantul identificat în contractul încheiat pentru efectuarea expertizei (persoană fizică sau juridică).

Scanned with OKEN Scanner

- Impozitul pentru onorariul facturat se calculează în funcție de vectorul fiscal al societății, impozit pe venitul microîntreprinderilor sau impozit pe profit;
- Regimul taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferent onorariului expertizei se aplică în conformitate cu prevederile Codului fiscal și în funcție de înregistrarea în scopuri de TVA al societății.

Dacă expertul contabil își desfășoară activitatea ca profesie liberală, acesta va emite factura către beneficiarii expertizei în mod similar cu exemplul anterior, cu deosebirea că impozitul pe venit urmează regulile impozitului pe veniturile persoanelor fizice din activități independente stabilite de Codul fiscal.

Obligațiile persoanelor fizice în sfera TVA prezintă o serie de particularități în cazurile în care persoana fizică desfășoară, pe lângă profesia liberală de expert contabil și alte activități independente, precum și venituri din alte surse. Amintim drept relevantă în această privință cauza înregistrată pe rolul Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) **cu nr. C-716/18** – AJFP Caraș-Severin și DGRFP Timișoara, care adresează metoda de calcul a cifrei de afaceri anuale ce servește drept referință în scopul aplicării regimului TVA. În speța respectivă, un contribuabil a desfășurat mai multe profesii liberale și totodată a obținut și venituri din închirierea unui bun imobil. La adresa bunului imobil în cauză figura și sediul declarat al activității de practician în insolvență În urma unei inspecții fiscale, organul fiscal a considerat că respectivul contribuabil a depășit plafonul de scutire la plata TVA, obținând 69% din totalul veniturilor realizate din activitatea de practician în insolvență, 17% venituri din închirierea bunului imobil și 14% venituri din activitatea de expertiză contabilă. Pe parcursul procesual, contribuabilul a formulat o cerere de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare cu privire la posibilitatea de a încadra sau nu activitatea de închiriere a bunului imobil ca „*operațiune accesorie*" reglementată de prevederile articolului 288 punctul 4 din Directiva TVA. În situația încadrării activității de închiriere în categoria operațiunilor accesorii, veniturile din chirii ar trebui să fi fost excluse din calculul cifrei de afaceri în scopul aplicării regimului special de scutire al TVA. Prin Hotărârea din 09.07.2020, CJUE a stabilit că instanțele naționale ar trebui să stabilească dacă închirierea a fost sau nu efectuată în cadrul activității profesionale obișnuite a persoanei impozabile.

Scanned with OKEN Scanner

„(...) 44. Astfel, autoritățile fiscale și instanțele naționale trebuie să ia în considerare elementele care le sunt prezentate, în special natura bunului imobil în cauză, originea finanțării achiziției acelui bun și utilizarea lui.

45. În ceea ce privește situația în discuție în litigiul principal, din decizia de trimitere reiese că, astfel cum a subliniat doamna avocată generală la punctele 51 și 52 din concluzii, pe de o parte, sediul activității de practician în insolvență desfășurate de reclamantul din litigiul principal este stabilit la adresa imobilului închiriat aflat în coproprietatea acestuia. Pe de altă parte, imobilul respectiv, compus din spații cu destinație de birouri, este închiriat de reclamantul din litigiul principal unei persoane juridice la care este asociat-administrator. În plus, această persoană juridică are sediul în imobilul menționat și exercită activități de aceeași natură cu cele exercitate de reclamantul din litigiul principal. Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă aceste împrejurări demonstrează că închirierea în cauză ține de activitatea profesională obișnuită a persoanei impozabile.

46. Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în ceea ce privește o persoană impozabilă în calitate de persoană fizică a cărei activitate economică constă în exercitarea mai multor profesii liberale, precum și în închirierea unui bun imobil, o astfel de închiriere nu constituie o „operațiune accesorie", în sensul dispoziției menționate, atunci când această operațiune este efectuată în cadrul unei activități profesionale obișnuite a persoanei impozabile.(...)

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolul 288 primul paragraf punctul 4 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, trebuie interpretat în sensul că, ***în ceea ce privește o persoană impozabilă în calitate de persoană fizică a cărei activitate economică constă în exercitarea mai multor profesii liberale, precum și în închirierea unui bun imobil, o astfel de închiriere nu constituie o „operațiune accesorie", în sensul dispoziției menționate, atunci când această operațiune este efectuată în cadrul unei activități profesionale obișnuite a persoanei impozabile.***" (Hotărârea Curții pronunțată în data de 09.07.2020 în Cauza CJUE C-716/18 – AJFP Caraș-Severin și DGRFP Timișoara)

Scanned with OKEN Scanner

5.2. Studii de caz privind expertiză contabilă

Principiile care guvernează activitatea experţilor contabili pe parcursul derulării misiunilor de expertiză contabilă prezintă extensii are dictonului *„justiţia este oarbă"*. Imparţialitatea expertului contabil derivă legitimitate prin echidistanţă, prin faptul că expertul este chemat să îşi efectueze misiunea expertizei sub egida neutralităţii sale profesionale.

Dictonul *„justiţia e oarbă"* sugerează imparţialitatea şi lipsa de prejudecată în aplicarea legii. În acelaşi spirit, expertului contabil chemat la furnizarea unei opinii specializate în cauzele aflate pe rolul justiţiei, i se cere claritate şi precizie în exprimarea rezultatelor analizelor financiare şi economice. Rolul său este să lumineze aspectele complexe ale situaţiilor de fapt, transformând datele brute în informaţii uşor de înţeles şi verificabile. Prin neutralitatea sa, menirea expertului contabil este de a întări echilibrul dintre părţi, de a oferi un fundament factual solid pe care justiţia să îşi poată baza deciziile.

Deopotrivă, expertul contabil îşi asumă un rol activ în aflarea adevărului economic în cauzele juridice. Concluziile analizei sale trebuie să fie formulate cu o claritate suficientă, astfel încât să poată îndruma beneficiarii raportului de expertiză să poată interpreta corect realităţile financiare. Analizele sale, bazate pe date, raţionamente şi metode riguroase, sunt un instrument indispensabil pentru instanţe în procesul de lămurire a contextelor adresate expertizei. Prin neutralitatea sa, expertul contabil oferă un punct de sprijin pentru deciziile instanţelor, asigurând că adevărul economic nu este trecut cu vederea şi argumentând situaţiile în care substanţa economică prevalează contextului juridic.

5.2.1. Studiu de caz – expertiză contabilă judiciară calcul creanţă insolvenţă – Raport de expertiză contabilă judiciară

În cadrul unei cauze aflate pe rolul Tribunalului ..., având ca obiect atragerea răspunderii în procedura insolvenţei, judecătorul a admis proba cu expertiza contabilă. Expertul A.B. a fost desemnat aleatoriu din lista experţilor judiciari specializaţi în *Societăţi comerciale şi alte entităţi economice* pentru efectuarea lucr[rii.

După primirea adresei de numire şi luarea la cunoştinţă a întrebărilor adresate expertizei, expertul a început demersurile necesare. S-a deplasat la sediul instanţei pentru a studia dosarul cauzei, analizând în special dacă acesta conţine documentele necesare realizării expertizei contabile judiciare. Observând lipsa

Scanned with OKEN Scanner

unor înscrisuri relevante, expertul A.B. a emis adrese de convocare către părți, solicitând explicit documentele necesare pentru constituirea materialului documentar.

Pentru comunicarea și analiza documentelor solicitate, expertul a solicitat instanței prelungirea termenului stabilit pentru depunerea raportului de expertiză. În cererea adresată instanței, expertul a detaliat stadiul procedurii, explicând necesitatea documentelor solicitate pentru a formula răspunsuri complete la obiectivele stabilite.

Ulterior constituirii și analizei materialului documentar, expertul A.B. a întocmit Raportul de expertiză contabilă judiciară în cauză. Raportul a fost semnat și parafat de expertul A.B. pe fiecare pagină, a primit viza în urma desfășurării auditului de calitate la sediul Filialei Corpului și a fost depus la instanță.

BENEFICIARUL RAPORTULUI :
TRIBUNALUL ...., Secția a II-a civilă
Dosar nr. ...
Termen de judecată: 2024
Obiectul cauzei: contestație act administrativ fiscal
Reclamant: Z.
Pârât: A.F.

RAPORT
de expertiză contabilă judiciară

Capitolul I. Introducere
Paragraful (I)

Subsemnatul, A.B., expert contabil posesor al carnetului de expert contabil nr. ..... cu viza de exercitare a profesiei pe anul 2024, înscris in Tabloul Corpului Experților Contabili si Contabililor Autorizați din România în secțiunea I, practician în insolvență activ cu legitimația nr .... înscris în Uniunea Practicienilor în Insolvență din România,

Paragraful (II)

Am fost numit prin Încheierea de ședință din data de ....2023 a Tribunalului ... să efectuez prezenta expertiză contabilă-judiciară în cauza având ca obiect atragerea răspunderii pentru intrarea în insolvență (art. 169 Legea 85/2014), dosar nr. ..., părțile implicate în proces fiind:

- reclamant : Z;
- parat: A.F..

Scanned with OKEN Scanner

Paragraful (III)

Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt:

Z a depus pe rolul instanței o cerere de chemare în judecată prin care solicită pronunțarea unei hotărâri judecătorești de admitere a antrenării răspunderii materiale și cu averea pârâtei în vederea plății pasivului debitoarei reprezentând obligații fiscale în cuantum total de 115.915 lei.

Pârâta a solicitat instanței să dispună respingerea cererii de chemare în judecată ca nefondată. Conform Încheierii pronunțată în ședința publică din data de ....2023, în dosarul nr. ..., instanța a încuviințat administrarea probei cu expertiza contabilă judiciară.

Paragraful (IV)

Pentru rezolvarea acestei cauze s-a dispus proba cu expertiza contabilă, căreia i s-au fixat următoarele obiective (întrebări):

1. Expertul să stabilească data la care a intervenit incapacitatea de plată a societății debitoare;
2. Expertul să stabilească, în ordine cronologică, datele la care debitoarea a procedat la efectuarea de plăți în luna precedentă încetării plăților, cu indicarea corespunzătoare a creanțelor și creditorilor plătiți;
3. Expertul să stabilească dacă, în luna precedentă încetării plăților, există creditori pe care debitoarea i-a preferat la plată sau pentru care a dispus să fie plătiți cu preferință, în dauna celorlalți creditori.
4. Expertul să identifice, cu privire la suma de 42.669,00 lei evidențiată în bilanțul insolventei pentru anul 20..x pentru indicatorul bilanțier Casa și Conturi la Bănci):
   – plățile care au stins această sumă, ordonate cronologic;
   – creanțele stinse din această sumă, cu indicarea corespunzătoare a creditorilor plătiți și a documentelor justificative ale creanțelor acestora.
5. Expertul să identifice, cu privire la soldul de 5.980,00 lei evidențiat în bilanțurile insolventei pentru anii 20..x și 20..y pentru indicatorul bilanțier Creanțe:
   – creanțele de recuperat care compun acest sold, ordonate cronologic;
   – corespunzător, debitorii insolventei și documentele justificative aferente acestor creanțe;
   – demersurile de recuperare întreprinse de insolventă (Notificări de plată, punctaje pe solduri, solicitări de compensare, extrase de cont).

Paragraful (V)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada ...2023 – ...2024, la sediul expertului, ulterior primirii documentelor necesare expertizei.

Pentru efectuarea prezentei expertize, a fost consultat dosarul cauzei și au fost citate părțile în conformitate cu prevederile art. 335 din Codul de Procedura Civilă, în data de .... Dovezile de convocare a părților însoțite de confirmările de primire sunt prezentate în anexă la prezentul raport.

Scanned with OKEN Scanner

Paragraful (VI)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în:

- Dosarul cauzei nr. ...;
- Raportul întocmit de lichidatorul judiciar în temeiul art.97(1) din Legea nr. 85/2014 privind cauzele și împrejurările care au dus la apariția stării de insolvență pentru debitoarea ... SRL
- Lista confirmărilor/returilor somațiilor comunicată de Z;
- Situații financiare anuale întocmite de ... SRL pentru exercițiile financiare 20..x, 20..y;
- Balanțe de verificare întocmite de ... SRL;
- Fișa sintetică privind rolul fiscal a contribuabilului ... SRL;
- Fișa contului contabil 5311 („Registru de casă") pentru perioada 01.01.20...-15.04.20..y;
- Fișe de conturi contabile debitori pentru perioada 01.01.20...-15.04.20..y;
- Facturile nr. 2...3/...03.2021 și 2...5/...03.2021 emise de furnizorul A.D. SA în data de ...03.2021;
- Jurnalul de cumpărări al societății în lunile de 12.20..x și 03.2021.
- Registrul jurnal privind evidența contabilă a societății în perioada ...2020-...2021
- Tabelul preliminar și tabelul definitiv al creanțelor formulate împotriva averii societății debitoare M.E. SRL publicate în Buletinul Procedurilor Insolvenței în data de .... și, respectiv în data de ...;
- Confirmări de solduri bancare pentru societatea ... SRL la datele...;
- Confirmări de solduri debitori și creditori ai societății ... SRL la datele ...;
- Adresă de lămuriri formulată de societatea debitoare în data de ... .

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei, pe lângă documentele mai sus amintite, include și legislația și reglementările specifice în vigoare.

Paragraful (VII)

Redactarea prezentului raport de expertiză s-a făcut în perioada ...2024 – ...2024, ulterior primirii materialului documentar. În cauză nu s-au efectuat alte expertize contabile și nu s-au utilizat lucrările altor experți.

Paragraful (VIII)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la ... 2024 și prelungită la ...2024.

Capitolul II Desfășurarea lucrărilor de expertiză contabilă judiciară

OBIECTIV nr. 1:

Expertul să stabilească data la care a intervenit incapacitatea de plată a societății debitoare.

Scanned with OKEN Scanner

RĂSPUNS la obiectivul nr. 1:

Pentru a răspunde la acest obiectiv, am examinat următoarele documente:

- dosarul cauzei;
- raportul întocmit de lichidatorul judiciar în temeiul art.97(1) din Legea nr. 85/2014 privind cauzele și împrejurările care au dus la apariția stării de insolvență pentru debitoarea ... SRL;
- documente contabile puse la dispoziție de părți, potrivit material documentar menționat la paragraful (VI);
- cererea de chemare în judecată și întâmpinării pârâtei.

De asemenea, am analizat prevederile legislative cuprinse în următoarele acte normative:

- Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare;
- Standardul profesional nr. 35, Expertizele contabile.

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. 1, următorul răspuns:

Expertiza reține ca prin sentința civilă nr. ... din data de ....2022, a Tribunalului ..., secția a II-a civila, instanța a dispus deschiderea procedurii simplificate a insolvenței la cererea debitoarei.

Din analiza materialului documentar pus la dispoziția expertizei nu au putut fi identificate înscrisuri care să indice o alta dată la care a intervenit incapacitatea de plată a societății debitoare M.E. SRL, decât data de ...2022, când instanța a admis deschiderea procedurii simplificate a insolvenței la cererea debitoarei.

Concluzii obiectivul nr. 1

Data la care a intervenit incapacitatea de plată a societății debitoare este ..., respectiv data când instanța a admis deschiderea procedurii simplificate a insolvenței la cererea debitoarei. Din analiza materialului documentar pus la dispoziția expertizei nu au fost identificate înscrisuri care să indice o altă dată la care a intervenit incapacitatea de plată a societății debitoare.

OBIECTIV nr. 2:

Expertul să stabilească, în ordine cronologică, datele la care debitoarea a procedat la efectuarea de plăți în luna precedentă încetării plăților, cu indicarea corespunzătoare a creanțelor și creditorilor plătiți.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 2:

Pentru a răspunde la acest obiectiv, expertul judiciar a analizat materialul documentar menționat la paragraful (VI), cu precădere:

Scanned with OKEN Scanner

- Registrul de casă în perioada ....-....;
- Situații financiare și balanțe de verificare întocmite de societatea debitoare .... SRL la datele .....;
- Confirmări de solduri bancare pentru societatea ... SRL la datele...;
- Confirmări de solduri debitori și creditori ai societății ... SRL la datele ....

De asemenea, am analizat prevederile legislative cuprinse în următoarele acte normative:

- Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare;
- Standardul profesional nr. 35, Expertizele contabile.

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. 1, următorul răspuns:

Potrivit situațiilor financiare depuse de societatea debitoare ... SRL pentru anul 20..x, precum și a balanței de verificare întocmite la data de 31.12.20..x, societatea deținea în patrimoniu suma de 42.669 lei, reprezentând sold în casierie și în conturi la bănci. Din analiza informațiilor înscrise în situațiile financiare și în balanțele de verificare întocmite de societatea debitoare la datele ...., reiese că suma de 42.669 lei este compusă din sold în casieria societății în sumă de 42.468,95 lei (cont contabil 5311, „Casa în lei") și sold în conturi la bănci 200 lei (cont contabil 5121, „Conturi la bănci în lei"). Soldul din casă înregistrat în contabilitatea societății debitoare ... SRL coincide cu suma înscrisă în Registrul de casă al societății debitoare ... SRL la data de ... . Soldul bancar înregistrat în contabilitatea societății debitoare ... SRL coincide cu suma confirmată de banca .... la data de ...., potrivit confirmării de sold bancar pentru societatea ... SRL nr. ../data...

Potrivit registrului de casă întocmit de societatea debitoare ...SRL, soldul din casierie în cuantum de 42.468,95 lei a rămas neschimbat din data de .....

Din analiza registrului de casierie privind operațiunile desfășurate cu numerar de societatea debitoare ... SRL, reiese ca aceasta nu a realizat plăți cu numerar în luna precedentă încetării plăților, respectiv în perioada ...-....

Concluzie obiectivul nr. 2:

În concluzie, din documentele expertizate, reiese că societatea debitoare ...SRL nu a realizat plăți cu numerar în luna precedentă încetării plăților, respectiv în perioada ...-.....

OBIECTIV nr. 3:

Expertul să stabilească dacă, în luna precedentă încetării plăților, există creditori pe care debitoarea i-a preferat la plată sau pentru care a dispus să fie plătiți cu preferință, în dauna celorlalți creditori.

Scanned with OKEN Scanner

RĂSPUNS la obiectivul nr. 3:

Potrivit răspunsului formulat la Obiectivul nr. 2 al expertizei, societatea debitoare ... SRL nu a realizat plăți cu numerar în luna precedentă încetării plăților, respectiv în perioada ...-....

OBIECTIV nr. 4:

Expertul să identifice, cu privire la suma de 42.669,00 lei evidențiată în bilanțul insolventei pentru anul 20..x pentru indicatorul bilanțier Casa și Conturi la Bănci):

– plățile care au stins această sumă, ordonate cronologic;
– creanțele stinse din această sumă, cu indicarea corespunzătoare a creditorilor plătiți și a documentelor justificative ale creanțelor acestora.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 4:

Pentru a răspunde la acest obiectiv, expertul judiciar a analizat materialul documentar menționat la paragraful (VI), cu precădere:

- Registrul de casă în perioada ....-....;
- Situații financiare și balanțe de verificare întocmite de societatea debitoare .... SRL la datele .....;
- Tabelul preliminar și tabelul definitiv al creanțelor formulate împotriva averii societății debitoare M.E. SRL publicate în Buletinul Procedurilor Insolvenței în data de .... și, respectiv în data de ...;
- Confirmări de solduri bancare pentru societatea ... SRL la datele...;
- Confirmări de solduri debitori și creditori ai societății ... SRL la datele ...;
- Adresă de lămuriri formulată de societatea debitoare în data de ... .

De asemenea, am analizat prevederile legislative cuprinse în următoarele acte normative:

- Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare;
- Standardul profesional nr. 35, Expertizele contabile.

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. 4, următorul răspuns:

Potrivit situațiilor financiare depuse de societatea debitoare ... SRL pentru anul 20..x, precum și a balanței de verificare întocmite la data de 31.12.20..x, societatea a raportat deținerea în patrimoniu a sumei de 42.669 lei, prezentând sold in casierie si in conturi la banca. Coroborând informațiile din situațiile financiare cu balanța de verificare întocmită de societatea debitoare la data de 31.12.20..x, reiese ca suma de 42.669 lei este compusă din sold în casieria societății în suma de 42.468,95 lei (cont contabil 5311) și sold în conturi la banca 200 lei (cont contabil 5121).

Scanned with OKEN Scanner

Societatea debitoare M.E. SRL a înregistrat în contabilitate plăți cu numerar în data de 15.04.20..y în valoare totala de 42.468,95 lei, astfel:

Nr. crt.	Valoare plătită	Explicație	Confirmare de sold Nr. /Data	Observații
1	27750	Salarii achitate		
2	4053.26	Achit. C.B.C. SRL Factura nr. 2..1	Nr. .../ 05.2024	Fisă cont contabil 4111 „Clienți" pentru perioada ...
3	331.45	Achit. L.F. SA Factura 4..3		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
4	1080.62	Achit. M SRL Factura 1..2		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
5	3655.13	Achit. D.D. SA Factura nr. 1..61, 1..15, 1..23, 1..74	Nr. .../ 05.2024	Fisă cont contabil 4111 „Clienți" pentru perioada ...
6	269.23	Achit. S.C.C. SRL Factura nr. 5..01		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
7	707.96	Achit. D. SRL Factura nr. 1...81		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
8	4621.3	Achit.Q.A.B. SRL Factura nr. 8...19, 8..15, 8..05	Nr. .../ 05.2024	Fisă cont contabil 4111 „Clienți" pentru perioada ...
Total	**42468.95**			

Expertul a solicitat prezentarea documentelor justificative pentru efectuarea de plăți și pentru identificarea creanțelor stinse. Societatea debitoare M.E. SRL nu a prezentat înscrisurile justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a plăților cu numerar în valoare totală de 42.468,95 lei, respectiv nu a prezentat chitanțe, bonuri fiscale, state de plată, dispoziții de plată etc. Deopotrivă, societatea debitoare M.E. SRL nu a prezentat înscrisurile justificative ale creanțelor stinse prin plăți (facturi, contracte etc.).

Pentru clarificarea contextului în care au fost înregistrate în contabilitate plățile cu numerar mai sus amintite expertul a solicitat lămuriri scrise pârâtei.

Drept răspuns la solicitarea de lămuriri, societatea debitoare M.E. SRL a comunicat ca stingerea plăților în data de 15.04.20..y reprezintă, în esență, înregistrări contabile operate cu întârziere în contabilitate. Expertiza reține următoarele:

- referitor la plata sumei în valoare de 27.750 lei reprezentând salarii achitate, societatea debitoare M.E. SRL a comunicat că *„de-a lungul desfășurării activității, salariile au fost plătite întotdeauna numerar și niciodată nu au existat întârzieri la*

Scanned with OKEN Scanner

plata acestora. În contabilitate s-a omis înregistrarea acestora în lunile în care s-au făcut efectiv plățile, de aceea abia în 20..y s-a procedat la înregistrarea acestora (15.04.20..y)". Expertul contabil a analizat tabelul preliminar și tabelul definitiv al creanțelor formulate împotriva averii societății debitoare M.E. SRL publicate în Buletinul Procedurilor Insolvenței în data de .... și, respectiv în data de ..., reținând că nu au fost înscrise creanțe salariale la masa credală a societății debitoare M.E.

- referitor la plățile efectuate către furnizorii menționați în tabelul de mai sus la numerele 2-8, societatea debitoare M.E. SRL a comunicat că „*s-a procedat la închiderea soldurilor acestor furnizori din soldul de casă, deoarece în mod cert acești furnizori au fost plătiți, dar probabil, au fost rătăcite documentele de plată (chitanțe). În acest sens am solicitat fiecăruia dintre ei, printr-o adresă scrisă, în data de ....2024, să ne comunice dacă la data prezentei M.E. SRL figura cu vreun debit*". Societatea debitoare M.E. SRL a prezentat în susținerea comunicării sale confirmări de solduri semnate de furnizorii menționați în tabelul de mai sus la rândurile 2-8.

Din analiza adreselor de Confirmare de sold emise de furnizorii societății debitoare M.E. SRL, expertiza reține:

- Confirmările de sold semnate și purtând ștampila furnizorilor menționați în tabel la rândurile 2, 5 și 8 au fost emise în timpul derulării misiunii de expertiză, având ca dată de referință data ..05.2024. Respectivele confirmări de solduri prezintă în anexă fișe contabile din evidența analitică a societăților respective din care rezultă că toate debitele au fost decontate între cele două societăți înainte de luna precedentă intrării în insolvență a societății M.E. SRL. Fișele contabile emise de terții menționați în tabelul de mai sus la rândurile 2, 5 și 8 nu evidențiază tranzacții (facturi) și nici decontări efectuate cu societatea debitoare M.E. SRL ulterior datei de ....2022, când instanța a admis deschiderea procedurii simplificate a insolvenței la cererea debitoarei.

- În legătură cu plățile menționate în tabel la rândurile 3, 4, 6 și 7, societatea debitoare M.E. SRL a prezentat corespondența purtată cu furnizorii în cauză, respectiv adresele emise de aceștia prin care confirmă existența unor solduri nule în raporturile cu societatea în ultimii 3 ani. Adresele în cauză sunt emise anterior înregistrării plăților în contabilitatea societății debitoare M.E. SRL, au fost emise sub semnătură și poartă sigiliile societăților emitente.

Concluzie obiectivul nr. 4:

Cu privire la suma de 52.669,00 lei evidențiată în bilanțul insolventei pentru anul 20..x pentru indicatorul bilanțier Casa și Conturi la Bănci:

– Societatea debitoare M.E. SRL a înregistrat în contabilitate plăți cu numerar în data de 15.04.20..y în valoare totala de 42.468,95 lei, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Valoare plătită	Explicație	Confirmare de sold Nr. /Data	Observații
1	27750	Salarii achitate		
2	4053.26	Achit. C.B.C. SRL Factura nr. 2..1	Nr. .../ 05.2024	Fisă cont contabil 4111 „Clienți" pentru perioada ...
3	331.45	Achit. L.F. SA Factura 4..3		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
4	1080.62	Achit. M SRL Factura 1..2		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
5	3655.13	Achit. D.D. SA Factura nr. 1..61, 1..15, 1..23, 1..74	Nr. .../ 05.2024	Fisă cont contabil 4111 „Clienți" pentru perioada ...
6	269.23	Achit. S.C.C. SRL Factura nr. 5..01		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
7	707.96	Achit. D. SRL Factura nr. 1...81		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
8	4621.3	Achit.Q.A.B. SRL Factura nr. 8...19, 8..15, 8..05	Nr. .../ 05.2024	Fisă cont contabil 4111 „Clienți" pentru perioada ...
Total	**42468.95**			

- Societatea debitoare M.E. SRL nu a prezentat înscrisurile justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a plăților cu numerar în valoare totală de 42.468,95 lei, respectiv nu a prezentat chitanțe, bonuri fiscale, state de plată, dispoziții de plată etc. Deopotrivă, societatea debitoare M.E. SRL nu a prezentat înscrisurile justificative ale creanțelor stinse prin plăți (facturi, contracte etc.).
- Analiza expertizei contabile relevă că înregistrările contabile operate la data de 15.04.20..y reflectă plăți efectuate anterior, dar omise din evidența contabilă. Expertiza reține că nu au existat creanțe salariale înscrise în masa credală a societății debitoare M.E. SRL. Confirmările de sold emise de furnizorii din tabel, rândurile 2, 5 și 8, indică că toate debitele au fost stinse înainte de luna precedentă deschiderii procedurii de insolvență. În cazul furnizorilor de la rândurile 3, 4, 6 și 7, documentele prezentate includ corespondența și confirmările de sold cu valoare nulă în raporturile cu societatea în ultimii 3 ani anterior înregistrării plăților în contabilitatea debitoarei și purtând semnătura și sigiliul societăților emitente.

Scanned with OKEN Scanner

OBIECTIV nr. 5:

Expertul să identifice, cu privire la soldul de 5.980,00 lei evidențiat în bilanțurile insolventei pentru anii 20..x și 20..y pentru indicatorul bilanțier Creanțe:

– creanțele de recuperat care compun acest sold, ordonate cronologic;
– corespunzător, debitorii insolventei și documentele justificative aferente acestor creanțe;
– demersurile de recuperare întreprinse de insolventă (Notificări de plată, punctaje pe solduri, solicitări de compensare, extrase de cont).

RĂSPUNS la obiectivul nr. 5:

Pentru a răspunde la acest obiectiv, expertul judiciar a analizat materialul documentar menționat la paragraful (VI) din prezentul raport, cu precădere:

- Situații financiare și balanțele de verificare prezentate de pârâta;
- Fișe de conturi contabile debitori pentru perioada 01.01.20...-15.04.20..y;
- Registrul jurnal privind evidența contabilă a societății în perioada ...2020-...2021;
- Facturile nr. 2...3/...03.2021 și 2...5/...03.2021 emise de furnizorul A.D. SA în data de ...03.2021;
- Jurnalul de cumpărări al societății în lunile de 12.20..x și 03.2021.
- Fișa sintetică a contribuabilului M.E. SRL.

De asemenea, am analizat prevederile legislative cuprinse în următoarele acte normative:

- Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare;
- Standardul profesional nr. 35, Expertizele contabile.

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. 5, următorul răspuns:

Potrivit situațiilor financiare depuse de societatea debitoare M.E. SRL pentru anul 20..x, precum și a balanței de verificare întocmite la data de 31.12.20..x, societatea a raportat deținerea în patrimoniu a sumei de 5.980 lei pentru indicatorul bilanțier Creanțe, respectiv debite de recuperat de la terți. Coroborând informațiile din situațiile financiare cu balanța de verificare analitică întocmită de societatea debitoare la data de 31.12.20..x, reiese ca suma de 5.980 lei este compusă din următoarele debite:

Cont contabil	Denumire cont contabil	Valoare
4091	Furnizori-debitori pt. cumpărări de bunuri (stocuri)	1789,86
4428	TVA neexigibilă-plată	238,14
473	Decontări din operațiuni în curs de clarificare	3952,00
	Total	**5980,00**

Scanned with OKEN Scanner

Referitor la suma de 1789.86 lei societatea M.E. SRL a prezentat factura nr. 2...3 emisa de furnizorul A.D. SA în data de ...03.2021 reprezentând avans pentru achiziție produse de papetărie în valoare de 1789.86 lei, TVA 340,07 lei, total facturat 2.129,93 lei. Factura nr. 2...3/...03.2021 a fost achitată cu ordin de plata în data de ...03.2021. Totodată, societatea debitoare M.E. SRL a prezentat factura nr. 2...5 emisă de același furnizori în data de ...03.2021 prin care a fost stornat avansul în sumă de 1789,86 lei, TVA 340,07 lei și au fost facturate produse de papetărie de aceeași valoare, astfel încât totalul facturii era 0. Factura nr. 2...5/...03.2021 nu a fost înregistrată în jurnalul de cumpărări a lunii martie 2021 și nu apare înregistrată în registrul jurnal al societății în anul 2021. Societatea a declarat că a omis să înregistreze în contabilitate această din urmă factură.

Referitor la contul contabil 473, „Decontări din operațiuni în curs de clarificare", societatea a prezentat fișa de evidență contabilă a contului de unde reiese că suma de 3952 lei reprezintă o plată realizată din contul bancar al societății către ANAF în data de ...05.2020. Suma se regăsește ca plată în extrasul de cont al societății deschis la ...Bank SA, cont IBAN ....., din luna mai 2020. Potrivit fișei sintetice a contribuabilului la pagina 76 se regăsește suma de 3952 lei încasată pe rolul fiscal a societății în data de ....05.2020 și distribuită astfel:

- 952 lei – Impozit pe veniturile din salarii;
- 3000 lei – Amenzi instituite în baza Procesului verbal nr. .../... 04.2020.

ANAF a operat distribuirea sumelor din conturile unice, în schimb în contabilitatea M.E. SRL aceste sume au rămas înregistrate in contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare", fără ca societatea să procedeze la clarificarea sumelor și înregistrarea lor pe conturi de cheltuială.

Suma de 238,14 lei reprezintă TVA neexigibilă, aferentă mecanismului de TVA la încasare, coincide cu suma înscrisă în Jurnalul de cumpărări al societății în luna de 31.12.2022 și nu reprezintă o creanță certă lichidă și exigibilă ce poate fi recuperată de debitoarea în procedura insolvenței pentru îndestularea averii creditorilor.

Concluzie obiectivul nr. 5:

Cu privire la suma de 5.980,00 lei evidențiată în bilanțul insolventei pentru anii 20..x și 20..y pentru indicatorul bilanțier Creanțe arătăm următoarele:

Data	Valoare creanță	Document justificativ	Explicație / Debitor
...05.2020	3952,00	Ordin de plată din contul societății deschis la ...Bank SA, cont IBAN	Plată reprezentând impozit pe veniturile din salarii (952 lei) și amenzi (3000 lei) operate eronat în contabilitatea societății.
...03.2021	1789,86	Factura nr. 2...3/...03.2021	Factura reprezintă avans pentru achiziție produse de papetărie în

Scanned with OKEN Scanner

			valoare fără TVA de 1789.86 lei. Stornarea avansului prin factura nr. 2...5/...03.2021 a fost omisă de la înregistrarea în contabilitatea societății M.E. SRL
31.12.2022	238,14	Jurnalul de cumpărări	TVA neexigibilă provenită din mecanismul TVA la încasare
	5980,00		

Potrivit analizelor expertizei reiese că suma de 5980 lei, raportată în indicatorul bilanțier Creanțe în exercițiile financiare aferente anilor 20..x si 20..x, nu este compusă din sume certe și exigibile care pot fi recuperate de debitoarea în procedura insolvenței pentru îndestularea averii creditorilor.

Capitolul III Concluzii

În conformitate cu examinările materialului documentar menționat în introducerea și cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă, formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivele (întrebările) fixate acesteia:

OBIECTIV nr. 1:
Expertul să stabilească data la care a intervenit incapacitatea de plată a societății debitoare.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 1:
Data la care a intervenit incapacitatea de plată a societății debitoare este ..., respectiv data când instanța a admis deschiderea procedurii simplificate a insolvenței la cererea debitoarei. Din analiza materialului documentar pus la dispoziția expertizei nu au fost identificate înscrisuri care să indice o altă dată la care a intervenit incapacitatea de plată a societății debitoare.

OBIECTIV nr. 2:
Expertul să stabilească, în ordine cronologică, datele la care debitoarea a procedat la efectuarea de plăți în luna precedentă încetării plăților, cu indicarea corespunzătoare a creanțelor și creditorilor plătiți.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 2:
Din documentele expertizate, reiese că societatea debitoare ...SRL nu a realizat plăți cu numerar în luna precedentă încetării plăților, respectiv în perioada ...-.....

OBIECTIV nr. 3:
Expertul să stabilească dacă, în luna precedentă încetării plăților, există creditori pe care debitoarea i-a preferat la plată sau pentru care a dispus să fie plătiți cu preferință, în dauna celorlalți creditori.

Scanned with OKEN Scanner

RĂSPUNS la obiectivul nr. 3:

Potrivit răspunsului formulat la Obiectivul nr. 2 al expertizei, societatea debitoare ... SRL nu a realizat plăți cu numerar în luna precedentă încetării plăților, respectiv în perioada ...-....

OBIECTIV nr. 4:

Expertul să identifice, cu privire la suma de 42.669,00 lei evidențiată în bilanțul insolventei pentru anul 20..x pentru indicatorul bilanțier Casa și Conturi la Bănci):

– plățile care au stins această sumă, ordonate cronologic;
– creanțele stinse din această sumă, cu indicarea corespunzătoare a creditorilor plătiți și a documentelor justificative ale creanțelor acestora.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 4:

Cu privire la suma de 52.669,00 lei evidențiată în bilanțul insolventei pentru anul 20..x pentru indicatorul bilanțier Casa și Conturi la Bănci:

– Societatea debitoare M.E. SRL a înregistrat în contabilitate plăți cu numerar în data de 15.04.20..y în valoare totala de 42.468,95 lei, astfel:

Nr. crt.	Valoare plătită	Explicație	Confirmare de sold Nr. /Data	Observații
1	27750	Salarii achitate		
2	4053.26	Achit. C.B.C. SRL Factura nr. 2..1	Nr. .../ 05.2024	Fisă cont contabil 4111 „Clienți" pentru perioada ...
3	331.45	Achit. L.F. SA Factura 4..3		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
4	1080.62	Achit. M SRL Factura 1..2		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
5	3655.13	Achit. D.D. SA Factura nr. 1..61, 1..15, 1..23, 1..74	Nr. .../ 05.2024	Fisă cont contabil 4111 „Clienți" pentru perioada ...
6	269.23	Achit. S.C.C. SRL Factura nr. 5..01		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
7	707.96	Achit. D. SRL Factura nr. 1...81		Adresa scrisă nr. ../ ...2024 de confirmare sold nul
8	4621.3	Achit.Q.A.B. SRL Factura nr. 8...19, 8..15, 8..05	Nr. .../ 05.2024	Fisă cont contabil 4111 „Clienți" pentru perioada ...
Total	**42468.95**			

Scanned with OKEN Scanner

- Societatea debitoare M.E. SRL nu a prezentat înscrisurile justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a plăţilor cu numerar în valoare totală de 42.468,95 lei, respectiv nu a prezentat chitanţe, bonuri fiscale, state de plată, dispoziţii de plată etc. Deopotrivă, societatea debitoare M.E. SRL nu a prezentat înscrisurile justificative ale creanţelor stinse prin plăţi (facturi, contracte etc.).
- Analiza expertizei contabile relevă că înregistrările contabile operate la data de 15.04.20..y reflectă plăţi efectuate anterior, dar omise din evidenţa contabilă. Expertiza reţine că nu au existat creanţe salariale înscrise în masa credală a societăţii debitoare M.E. SRL. Confirmările de sold emise de furnizorii din tabel, rândurile 2, 5 şi 8, indică că toate debitele au fost stinse înainte de luna precedentă deschiderii procedurii de insolvenţă. În cazul furnizorilor de la rândurile 3, 4, 6 şi 7, documentele prezentate includ corespondenţa şi confirmările de sold cu valoare nulă în raporturile cu societatea în ultimii 3 ani anterior înregistrării plăţilor în contabilitatea debitoarei şi purtând semnătura şi sigiliul societăţilor emitente.

OBIECTIV nr. 5:

Expertul să identifice, cu privire la soldul de 5.980,00 lei evidenţiat în bilanţurile insolventei pentru anii 20..x şi 20..y pentru indicatorul bilanţier Creanţe:

– creanţele de recuperat care compun acest sold, ordonate cronologic;
– corespunzător, debitorii insolventei şi documentele justificative aferente acestor creanţe;
– demersurile de recuperare întreprinse de insolventă (Notificări de plată, punctaje pe solduri, solicitări de compensare, extrase de cont).

RĂSPUNS la obiectivul nr. 5:

Cu privire la suma de 5.980,00 lei evidenţiată în bilanţul insolventei pentru anii 20..x şi 20..y pentru indicatorul bilanţier Creanţe arătăm următoarele:

Data	Valoare creanţă	Document justificativ	Explicaţie / Debitor
...05.2020	3952,00	Ordin de plată din contul societăţii deschis la ...Bank SA, cont IBAN	Plată reprezentând impozit pe veniturile din salarii (952 lei) şi amenzi (3000 lei) operate eronat în contabilitatea societăţii.
...03.2021	1789,86	Factura nr. 2...3/...03.2021	Factura reprezintă avans pentru achiziţie produse de papetărie în valoare fără TVA de 1789.86 lei. Stornarea avansului prin factura nr. 2...5/...03.2021 a fost omisă de la înregistrarea în contabilitatea societăţii M.E. SRL
31.12.2022	238,14	Jurnalul de cumpărări	TVA neexigibilă provenită din mecanismul TVA la încasare
	5980,00		

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit analizelor expertizei reiese că suma de 5980 lei, raportată în indicatorul bilanțier Creanțe în exercițiile financiare aferente anilor 20..x si 20..x, nu este compusă din sume certe și exigibile care pot fi recuperate de debitoarea în procedura insolvenței pentru îndestularea averii creditorilor.

***

Prezentul Raport de expertiză judiciară contabilă și fiscală a fost întocmit într-un număr de patru exemplare, semnat și parafat pe fiecare pagină, dintre care un exemplar pentru Instanță, câte un exemplar pentru fiecare parte și un exemplar pentru expert.

5.2.2. *Studiu de caz calcul sume datorate – Raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile judiciare și Răspuns la obiecțiunile adresate raportului de expertiză contabilă judiciară*

Pe parcursul procesual al unei cauze aflate pe rolul Judecătoriei Constanța având ca obiect contestație la executare, judecătorul a admis proba cu expertiza contabilă și a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare numind pe expertul A.B. prin opțiune aleatorie din lista experților judiciari în specializările *Societăți comerciale și alte entități economice* și *Organizații nonprofit, inclusiv asociații de proprietari*.

Ulterior primirii adresei de numire și a luării la cunoștință despre întrebările adresate expertizei, expertul contabil a procedat la demararea procedurilor expertizei contabile judiciare. Expertul s-a deplasat la sediul instanței și a studiat conținutul dosarului cauzei, urmărind cu precădere dacă există depuse la dosar documentele necesare efectuării expertizei contabile judiciare. Observând că la dosarul cauzei lipsesc documentele relevante expertizei contabile, expertul A.B. a emis adrese de convocare a părților în care a indicat inclusiv care sunt înscrisurile pe care le solicită părților pentru constituirea materialului documentar necesar expertizării.

Pentru comunicarea și analiza documentelor solicitate, expertul a solicitat instanței încuviințarea prelungirii termenului fixat pentru depunerea raportului de expertiză. În adresa depusă la instanță pentru solicitarea prelungirii termenului, expertul a prezentat stadiul procedurilor expertizei și a precizat care sunt documentele pe care le consideră necesare pentru formularea răspunsurilor la obiectivele expertizei contabile.

Părțile nu au comunicat documentele solicitate de expert pentru clarificarea aspectelor contabile la care fac referire întrebările expertizei. În acest context,

Scanned with OKEN Scanner

expertul contabil A.B. a întocmit Raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile judiciare. Raportul a fost semnat și parafat de expertul A.B. pe fiecare pagină, a primit viza în urma desfășurării auditului de calitate la sediul Filialei Corpului și a fost depus la instanță.

BENEFICIARUL RAPORTULUI :
JUDECĂTORIA ...
Dosar nr. .....
Termen de judecata : 2024
Obiectul cauzei: contestație la executare ..., SOMATIA /....2021
Contestator: Asociația de proprietari ...
Intimata: Y SRL

RAPORT DE IMPOSIBILITATE
a efectuării expertizei contabile judiciară

Capitolul I. Introducere

Paragraful (I)

Subsemnatul, A.B., expert contabil posesor al carnetului de expert contabil nr. ..... cu viza de exercitare a profesiei pe anul 2024, înscris in Tabloul Corpului Experților Contabili si Contabililor Autorizați din România în secțiunea I,

Paragraful (II)

Am fost numit prin Încheierea de ședința din .....2022 a Judecătoriei ... să efectuez prezenta expertiză contabilă judiciară în cauza civilă având ca obiect contestație la executare, dosar nr. ..., părțile implicate în proces fiind:

- Contestator : ASOCIATIA DE PROPRIETARI ...;
- Intimat : Y SRL.

Paragraful (III)

Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt:

Contestatoarea a depus contestație la executare silită, nefiind nemulțumită de sumele comunicate de intimată în dosarul de executare silită.

Paragraful (IV)

Pentru rezolvarea acestei cauze s-a dispus proba cu expertiza contabilă, căreia i s-au fixat următoarele obiective (întrebări):

1. Calcularea sumelor de bani achitate de contestatoare conform ordinelor de plată și chitanțelor aferente facturilor menționate în titlul executoriu ce formează obiectul executării silite.
2. Să se stabilească sumele de bani datorate de contestatoare la momentul efectuării raportului de expertiză cu titlu de debit principal și penalități de

Scanned with OKEN Scanner

întârziere.

3. Să se stabilească dacă contestatoarea mai datorează vreo suma de bani cu titlu de debit principal şi penalităţi de întârziere, având în vedere plăţile efectuate.

Paragraful (V)

Lucrările de documentare preliminară ale expertizei contabile s-au efectuat în perioada ....2023-...2024 la sediul instanţei.

Pentru efectuarea prezentei expertize, a fost consultat dosarul cauzei şi au fost citate părţile în conformitate cu prevederile art. 335 din Codul de Procedură Civilă, fiind solicitate lămuriri şi înscrisuri pentru lămurirea aspectelor contabile adresate expertizei.

Dovezile de convocare a părţilor şi solicitarea de lămuriri, însoţite de dovezile de comunicare sunt prezentate în anexa la prezentul raport. Din partea contestatoarei, doamna L.F., în calitate declarată de administrator, a confirmat în scris primirea documentaţiei necesare desfăşurării raportului de expertiză.

La data convocării părţile nu au fost prezente. Reprezentantul intimatei a transmis o serie de documente prin e-mail la data de ..... Reprezentantul contestatoarei nu a comunicat niciun document din cele solicitate până la data depunerii prezentului raport.

Paragraful (VI)

Materialul documentar care a stat la baza documentării preliminare constă din:

- Dosarul cauzei ...;
- Somaţie Birou Executor Judecătoresc .... din data de ... în dosar ...;
- Contestaţie la executare formulată de contestatoarea;
- Documente de plată depuse de intimata, fişe de cont din evidenţa intimatei;
- Standardul profesional 35 emis de C.E.C.C.A.R.;
- Reglementările specifice care au stat la baza întocmirii raportului de expertiză contabilă.

Paragraful (VII)

Redactarea prezentului raport de imposibilitate a efectuării expertizei contabile s-a făcut în perioada ...2023 – ....2024. În cauză nu s-au administrat alte expertize contabile.

Paragraful (VIII)

Termenul pentru predarea lucrării a fost stabilit la data de ...., dar la solicitarea noastră scrisă, din lipsă de documente, acest termen a fost prelungit pana la data de .....2024.

Capitolul II Desfăşurarea lucrărilor de expertiză contabilă judiciară

În urma documentării preliminare asupra obiectivelor fixate expertizei şi a analizei generale a documentelor contabile prezentate de părţi, vă învederăm următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

Obiectivul nr. 1
Calcularea sumelor de bani achitate de contestatoare conform ordinelor de plată şi chitanţelor aferente facturilor menţionate în titlul executoriu ce formează obiectul executării silite.
Obiectivul nr. 2
Să se stabilească sumele de bani datorate de contestatoare la momentul efectuării raportului de expertiză cu titlu de debit principal şi penalităţi de întârziere.
Obiectivul nr. 3
Să se stabilească dacă contestatoarea mai datorează vreo suma de bani cu titlu de debit principal şi penalităţi de întârziere, având în vedere plăţile efectuate.

Răspuns la obiectivele nr. 1, 2 şi 3

Astfel cum am prezentat anterior, la *paragraful VI*, părţile au fost convocate în scris, cu îndeplinirea procedurilor legale şi li s-a comunicat care sunt înscrisurile contabile necesar a fi comunicate pentru soluţionarea obiectivelor încuviinţate expertizării contabile.

Deoarece din partea reprezentantului intimatei am primit o serie de documente şi în urma studierii acestora, am constatat că nu sunt suficiente pentru a răspunde obiectivelor încuviinţate, am solicitat în mai multe rânduri ca să ni se pună la dispoziţie documente completatoare, în lipsa cărora nu puteam definitiva lucrarea.

Expertul a insistat, în scris, în datele .... şi ...., la domnul ..., în calitate de reprezentant al Asociaţiei de proprietari ... să comunice sumele achitate în legătură cu titlul executoriu indicat în obiectivele expertizei şi evidenţa contabilă a Asociaţiei cu privire la aceste plăţi. Documentele sunt necesare expertizei pentru a permite efectuarea unei analize comparative cu documentaţia depusă de intimata.

Până la data prezentei, contestatoarea nu a comunicat documentele solicitate. În lipsa acestor înscrisuri, suntem în imposibilitate de a răspunde la obiectivele încuviinţate de instanţă.

Capitolul III Concluzii

În concordanţă cu cele prezentate în Capitolul II Desfăşurarea expertizei contabile, ne aflăm în imposibilitatea efectuării expertizei contabile dispuse în dosarul ... înainte ca partea contestatoare să prezinte documentele contabile solicitate, aranjate într-o formă care să asigure efectuarea expertizei contabile într-un fond de timp rezonabil.

Prezenta lucrare a fost întocmită în patru exemplare originale.

Scanned with OKEN Scanner

Părţile au luat cunoştinţă, prin grija instanţei, despre imposibilitatea formulării unor răspunsuri la întrebările expertizei.

În procedura formulării obiecţiunilor faţă de raportul de expertiză contabilă, părţile au depus documentele solicitate pentru efectuarea expertizei contabile. Întrucât în cauză au fost depuse înscrisuri noi, expertul contabil A.B. desemnat de instanţă a întocmit pe baza acestora Răspunsul la obiecţiunile adresate raportului de expertiză contabilă.

Răspunsul la obiecţiuni a fost semnat şi parafat de expert pe fiecare pagină şi a fost depus la instanţă.

BENEFICIARUL RAPORTULUI :
JUDECĂTORIA ...
Dosar nr. ...
Termen de judecata : 2024
Obiectul cauzei: contestaţie la executare ..., SOMATIA /....2021
Contestator: Asociaţia de proprietari ...
Intimata: Y SRL

RĂSPUNS
la obiecţiunile formulate la raportul de expertiză contabilă judiciară

Capitolul I. Introducere

Paragraful (I)

Subsemnatul, A.B., expert contabil posesor al carnetului de expert contabil nr. ..... cu viza de exercitare a profesiei pe anul 2024, înscris in Tabloul Corpului Experţilor Contabili si Contabililor Autorizaţi din România în secţiunea I,

Paragraful (II)

Am fost numita prin Încheierea de şedinţa din .....2022 a Judecătoriei ... să efectuez prezenta expertiză contabilă judiciară în cauza civilă având ca obiect contestaţie la executare, dosar nr. ..., părţile implicate în proces fiind:

- Contestator : ASOCIATIA DE PROPRIETARI ...;
- Intimat : Y SRL.

Paragraful (III)

In evoluţia procesuală, s-au formulat obiecţiuni de către părţi.

Contestatoarea a depus contestaţie la executare silită, nefiind nemulţumită de sumele comunicate de intimată în dosarul de executare silită.

Paragraful (IV)

Obiecţiunile formulate la raportul de expertiză, încuviinţate de instanţă:

Scanned with OKEN Scanner

Obiecțiune nr. 1

Solicităm formularea răspunsurilor la obiectivele expertizei cu luare în considerare a documentelor anexate de contestatoare la adresa de obiecțiuni.

Paragraful (V)

Lucrările de Răspuns la obiecțiunile formulate față de raportul de expertiză contabilă s-au efectuat în perioada ...2024-...2024, în urma primirii comunicării obiecțiunilor și a înscrisurilor solicitate contestatoarei.

Paragraful (VI)

Materialul documentar care a stat la baza redactării prezentului Răspuns este cel menționat în raportul de expertiză contabilă și în documentația atașată obiecțiunilor admise de instanță (cu numirea acestora).

Paragraful (VII)

Redactarea prezentului răspuns s-a făcut în perioada ....2024 – ....2024. În cauză nu s-au efectuat alte expertize contabile și nu s-au utilizat lucrările altor experți.

Paragraful (VII)

Termenul de depunere a prezentului răspuns a fost stabilit pentru data de ....2024.

CAPITOLUL II Răspuns la obiecțiuni

Obiecțiune nr. 1

Solicităm formularea răspunsurilor la obiectivele expertizei cu luare în considerare a documentelor anexate de contestatoare la adresa de obiecțiuni.

Răspuns la obiecțiunea nr. 1

Analizând documentele depuse de parte ca anexă la obiecțiunile formulate în prezenta cauză, completăm răspunsurile la obiectivele expertizei astfel cum se arată în cele ce urmează.

- ***Obiectivul nr. 1***

Calcularea sumelor de bani achitate de contestatoare conform ordinelor de plată și chitanțelor aferente facturilor menționate în titlul executoriu ce formează obiectul executării silite.

Completare Răspuns la Obiectivul nr. 1:

Pentru a răspunde obiectivului expertizei, am examinat următoarele documente:

- Dosarul cauzei ...;
- Somație Birou Executor Judecătoresc .... din data de ... în dosar ...;
- Contestație la executare formulată de contestatoarea;
- Documente de plată depuse de părți, fișe de cont din evidența intimatei; fișe de cont din evidența contabilă a contestatoarei.

De asemenea, am analizat prevederile legislative cuprinse în următoarele acte normative:

- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 1 ianuarie 2016 („Codul fiscal");

Scanned with OKEN Scanner

- Hotărârea nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, emisă de Guvernul României („Normele metodologice de aplicare");
- Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, Secțiunea a 5-a, Imputația plății;
- Standardul profesional nr. 35, Expertizele contabile.

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. 1, următorul răspuns:

Potrivit Somației emisă de BEJ ... în data de ..., dosar de executare silită nr. ..., către Asociația de proprietari ... în baza cererii creditorului Y S.R.L., a Sentinței Civile nr. .../.... pronunțată de Judecătoria .... în dosarul nr. ..., definitivă prin Decizia Civilă nr. .../... pronunțată de Tribunalul .... în dosarul nr. ..., debitoarea Asociația de Proprietari ... este somată să achite suma de 28.573,32 lei compusă din:

- suma de 25.268,83 lei reprezentând debit restant (2.311,84 lei contravaloare energie termică aferent perioadei ..., 22.207,49 lei penalități de întârziere aferente perioadei ..., 749,5 lei cheltuieli de judecată
- și 3.304,49 lei cheltuieli de executare silită.

Documentele depuse de parte ca anexă la obiecțiunile formulate față de raportul de expertiză depus la data de ....2024 prezintă următoarea situație:

Nr. chitanță	Data plății	Suma achitată	Imputația plății
...6570....	2021	800	Cv energie termica ... factura ....
...2280....	2021	1972	en term ... f nr ....
....3300....	2021	400	ener term luna ...
....3000....	2021	745	energie termica ... fact ...
...5200....	2021	1662	energie termica ... fact nr ...
...2500....	2021	1066	energie termica ... fact ...
...4700....	2021	1289	energie termica ... fact nr. ...
....4400...	2022	5580	energie termica ..., fact ...
...5900....	2022	1000	fact nr ... dec ... energie termica
...5500....	2022	1416	fact nr ... dec ... energie termica
...0900....	2022	3000	fact nr ... dec ... energie termica
...4500....	2022	1500	fact nr ... dec ... energie termica
...5700....	2022	1800	fact nr ... dec ... energie termica
...3700....	2023	2230	fact nr ... dec ... energie termica
....0100....	2022	4752	fact nr ... dec ... energie termica
....1000....	2022	3394	fact nr. ... energie termica ...

Scanned with OKEN Scanner

....0100....	2022	1000	fact nr. ... energie termica ...
.....900....	2022	2536	fact nr. ... energie termica ...
....3400....	2022	1000	fact nr. ... energie termica ...
....400....	2022	603	fact nr. ... energie termica ...
....600...	2022	656	fact nr. ... energie termica ...
....300....	2022	267	fact nr. ... energie termica ...
TOTAL		**38668**	

Documentele de plată prezentate de parte ca anexă la obiecțiuni însumează 38.668 lei. Analizând imputația părții înscrisă de debitoare în documentele de plată comparativ cu documentația prezentată de pârâta reiese că plățile reprezintă contravaloarea consumului de energie termică al Asociației de proprietari ... în perioada .....

Expertiza reține că titlul executoriu ce formează obiectul executării silite în sumă totală de 28.573,32 lei este compusă din suma de 25.268,83 lei reprezentând debit restant (2.311,84 lei contravaloare energie termică aferent perioadei ...2020, 22.207,49 lei penalități de întârziere aferente perioadei ...2020, 749,5 lei cheltuieli de judecată și 3.304,49 lei cheltuieli de executare silită.

Din analiza înscrisurilor prezentate de părți se constată că imputația plăților indicată de reclamanta în documentele de plată depuse pentru efectuarea expertizei nu au stins debitele titlului executoriu ce formează obiectul executării silite în dosarul de executare nr. .../2020. Imputația plăților a indicat stingerea unor facturi emise de reclamanta către pârâta reprezentând contravaloarea consumului de energie termică al Asociației de proprietari ... ulterior, în perioada ...2021 – ...2022.

- ***Obiectivul nr. 2***

Sa se stabilească sumele de bani datorate de contestatoare la momentul efectuării raportului de expertiza cu titlu de debit principal si penalități de întârziere.

Completare Răspuns la Obiectivul nr. 2:

Având în vedere documentația depusă de reclamanta ca anexă la obiecțiunile formulate și materialul documentar al raportului de expertiză contabilă, reiese că sumele de bani datorate de contestatoare la momentul efectuării raportului de expertiza cu titlu de debit principal si penalități de întârziere, stabilit în titlul executoriu ce formează obiectul executării silite, respectiv în Somația emisă de BEJ ... în data de ..., dosar de executare silită nr. ... însumează 24.519,33 lei din care:

- debit principal restant 2.311,84 lei reprezentând contravaloare energie termică aferent perioadei ...2020,
- si suma de 22.207,49 lei penalități de întârziere aferente perioadei ...2020,

Scanned with OKEN Scanner

Pe lângă suma de 24.519,33 lei, titlul executoriu cuprinde si obligaţia de plată a 749,5 lei cheltuieli de judecată şi 3.304,49 lei cheltuieli de executare silită, rezultând un total de 28.573,32 lei.

- ***Obiectivul nr. 3***

Să se stabilească dacă contestatoarea mai datorează vreo sumă de bani cu titlu de debit principal şi penalităţi de întârziere, având în vedere plăţile efectuate.

Completare Răspuns la Obiectivul nr. 3:

Din analiza materialului documentar reiese că reclamanta datorează suma de 24.519,33 lei din care:

- debit principal restant 2.311,84 lei reprezentând contravaloare energie termică aferent perioadei ...2020,
- si suma de 22.207,49 lei penalităţi de întârziere aferente perioadei ...2020.

Pe lângă suma de 24.519,33 lei, titlul executoriu cuprinde si obligaţia de plată a 749,5 lei cheltuieli de judecată şi 3.304,49 lei cheltuieli de executare silită, rezultând un total de 28.573,32 lei.

Capitolul III Concluzii

In conformitate cu examinările materialului documentar menţionat in introducerea si cuprinsul prezentului răspuns, formulez următoarele concluzii la obiecţiuni admise de instanţă:

Obiecţiune nr. 1

Solicităm formularea răspunsurilor la obiectivele expertizei cu luare în considerare a documentelor anexate de contestatoare la adresa de obiecţiuni.

Răspuns la obiecţiunea nr. 1

Analizând documentele depuse de parte ca anexă la obiecţiunile formulate în prezenta cauză, completăm răspunsurile la obiectivele expertizei astfel cum se arată în cele ce urmează.

- ***Obiectivul nr. 1***

Calcularea sumelor de bani achitate de contestatoare conform ordinelor de plată şi chitanţelor aferente facturilor menţionate în titlul executoriu ce formează obiectul executării silite.

Completare Răspuns la Obiectivul nr. 1:

Expertiza reţine că titlul executoriu ce formează obiectul executării silite în sumă totală de 28.573,32 lei este compusă din suma de 25.268,83 lei reprezentând debit restant (2.311,84 lei contravaloare energie termică aferent perioadei ...2020, 22.207,49 lei penalităţi de întârziere aferente perioadei ...2020, 749,5 lei cheltuieli de judecată şi 3.304,49 lei cheltuieli de executare silită.

Din analiza înscrisurilor prezentate de părţi se constată că imputaţia plăţilor indicată de reclamanta în documentele de plată depuse pentru efectuarea

Scanned with OKEN Scanner

expertizei nu au stins debitele titlului executoriu ce formează obiectul executării silite în dosarul de executare nr. .../2020. Imputația plăților a indicat stingerea unor facturi emise de reclamanta către pârâta, ulterior, reprezentând contravaloarea consumului de energie termică al Asociației de proprietari ... în perioada ...2021 – ...2022.

- ***Obiectivul nr. 2***

Sa se stabilească sumele de bani datorate de contestatoare la momentul efectuării raportului de expertiza cu titlu de debit principal si penalități de întârziere.

Completare Răspuns la Obiectivul nr. 2:

Având în vedere documentația depusă de reclamanta ca anexă la obiecțiunile formulate și materialul documentar al raportului de expertiză contabilă, reiese că sumele de bani datorate de contestatoare la momentul efectuării raportului de expertiza cu titlu de debit principal si penalități de întârziere, stabilit în titlul executoriu ce formează obiectul executării silite, respectiv în Somația emisă de BEJ ... în data de ..., dosar de executare silită nr. ... însumează 24.519,33 lei din care:

- debit principal restant 2.311,84 lei reprezentând contravaloare energie termică aferent perioadei ...2020,
- si suma de 22.207,49 lei penalități de întârziere aferente perioadei ...2020,

Pe lângă suma de 24.519,33 lei, titlul executoriu cuprinde si obligația de plată a 749,5 lei cheltuieli de judecată și 3.304,49 lei cheltuieli de executare silită, rezultând un total de 28.573,32 lei.

- ***Obiectivul nr. 3***

Să se stabilească dacă contestatoarea mai datorează vreo sumă de bani cu titlu de debit principal și penalități de întârziere, având în vedere plățile efectuate.

Completare Răspuns la Obiectivul nr. 3:

Din analiza materialului documentar reiese că reclamanta datorează suma de 24.519,33 lei din care:

- debit principal restant 2.311,84 lei reprezentând contravaloare energie termică aferent perioadei ...2020,
- si suma de 22.207,49 lei penalități de întârziere aferente perioadei ...2020.

Pe lângă suma de 24.519,33 lei, titlul executoriu cuprinde si obligația de plată a 749,5 lei cheltuieli de judecată și 3.304,49 lei cheltuieli de executare silită, rezultând un total de 28.573,32 lei.

Prezentul raport a fost întocmit în patru exemplare originale, pe baza documentelor prezentate la paragraful VI, cu respectarea regulilor deontologice în analiza aspectelor evaluate pe perioada efectuării expertizei.

Scanned with OKEN Scanner

5.2.3. Studiu de caz privind calcul dobânzi penalizatoare – Raport de expertiză contabilă judiciară

Pe parcursul procesual al unei cauze aflate pe rolul Tribunalului Constanța, secția a II-a civilă, având ca obiect acțiune în constatare obligația de a face, judecătorul a admis proba cu expertiza contabilă și a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare numind pe expertul A.B. prin opțiune aleatorie din lista experților judiciari în specializarea *Instituții de credit și instituții financiare nebancare.*

După primirea adresei de numire și luarea la cunoștință despre întrebările adresate expertizei, expertul contabil a inițiat procedurile specifice expertizei contabile judiciare. Acesta s-a deplasat la sediul instanței pentru a studia dosarul cauzei, verificând dacă documentele necesare desfășurării expertizei sunt depuse. Constatând lipsa unor documente relevante, expertul A.B. a emis adrese de convocare a părților, menționând înscrisurile necesare pentru constituirea materialului documentar.

Pentru comunicarea înscrisurilor solicitate și pentru a avea răgaz să le analizeze, expertul a cerut instanței prelungirea termenului stabilit pentru depunerea raportului de expertiză. În adresa depusă, expertul a detaliat stadiul procedurilor și a enumerat documentele esențiale pentru răspunsurile la obiectivele expertizei contabile.

BENEFICIARUL RAPORTULUI :
TRIBUNALUL ...., Secția a II-a civilă
Dosar nr. ...
Termen de judecată: 2024
Obiectul cauzei: acțiune în constatare obligația de a face
Reclamant: I.L.
Pârât: Banca X

RAPORT
de expertiza contabilă judiciară

Capitolul I. Introducere
Paragraful (I)

Subsemnatul, A.B., expert contabil posesor al carnetului de expert contabil nr. ..... cu viza de exercitare a profesiei pe anul 2024, înscris in Tabloul Corpului Experților Contabili si Contabililor Autorizați din România în secțiunea I,

Scanned with OKEN Scanner

Paragraful (II)

Am fost numit prin Încheierea de ședință din data de ....2023 a Tribunalului ... să efectuez prezenta expertiză contabilă judiciară în cauza având ca obiect acțiune în constatare obligația de a face, dosar nr. ..., părțile implicate în proces fiind:

- reclamant : I. L.;
- pârâtă: Banca X

Paragraful (III)

Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul instanței împotriva Băncii X, reclamantul I.L. solicită constatarea unor clauze abuzive și a nulității acestora în legătură cu contractul de credit bancar nr. 5..9/02.10.2007, prin care s-a contractat un credit in valoare de 20.000 EUR, pentru o perioada de 120 luni.

Pentru clarificarea sumelor ce fac obiectul acțiunii formulate de reclamanta în virtutea clauzelor reclamate instanței ca fiind abuzive, s-a solicitat administrarea probei cu expertiza contabilă.

Paragraful (IV)

Pentru rezolvarea acestei cauze s-a dispus proba cu expertiza contabilă, căreia i s-au fixat următoarele obiective (întrebări):

1. Să se calculeze sumele achitate cu titlu de comision de acordare credit, comision de urmărire riscuri și diferența de dobândă față de valoarea dobânzii calculate la procentul de 10.9%, pe parcursul derulării contractului de credit bancar nr. 5..9/02.10.2007, percepute de la data încheierii contractului și achitate până la data de 30.04.2021, convertite în euro.
2. Să se calculeze dobânda legală penalizatoare cuvenită reclamantei pentru sumele calculate la obiectivul nr. 1, de la data plății fiecărei sume și până la data raportului de expertiză.

Paragraful (V)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada ...2024 – ...2024, la sediul expertului, ulterior primirii documentelor necesare expertizei.

Pentru efectuarea prezentei lucrări, a fost consultat dosarul cauzei și au fost citate părțile în conformitate cu prevederile art. 335 din Codul de Procedură Civilă, în data de .... Dovezile de convocare a părților însoțite de confirmările de primire sunt prezentate în anexă la prezentul raport.

Paragraful (VI)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în:

- Contractul de creditare nr. 5..9/02.10.2007;
- Situația sumelor achitate de E.C. SA pentru sumele poprite conform dosar executare nr. .../2015 (BEJ V.D.) și dovezi de plată;
- Adeverința nr. 4../02.06.2021 emisa de S.G. SRL pentru sumele reținute din salariul lui I.L. in dosar exec. .../2015 (BEJ V.D.);
- Extrase de cont card, titular I.L., emise de Banca X pentru perioada ...-...;

Scanned with OKEN Scanner

- Răspuns formulat de Banca X la termenul din data de .... în dosar nr. .... împreună cu anexe;
- Standardul profesional 35 emis de C.E.C.C.A.R.

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei, pe lângă documentele mai sus amintite, include și legislația și reglementările specifice în vigoare.

Paragraful (VII)

Redactarea prezentului raport de expertiză s-a făcut în perioada ...2024 – ...2024, ulterior primirii materialului documentar. În cauză nu s-au efectuat alte expertize contabile şi nu s-au utilizat lucrările altor experţi.

Paragraful (VIII)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la ... 2024 și prelungită la ...2024.

Capitolul II Desfășurarea lucrărilor de expertiză contabilă judiciară

OBIECTIV nr. 1:

Să se calculeze sumele achitate cu titlu de comision de acordare credit, comision de urmărire riscuri și diferența de dobândă față de valoarea dobânzii calculate la procentul de 10.9%, pe parcursul derulării contractului de credit bancar nr. 5..9/02.10.2007, percepute de la data încheierii contractului şi achitate până la data de 30.04.2021, convertite în euro.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 1:

Pentru a răspunde la acest obiectiv, am examinat următoarele documente:

- Contractul de creditare nr. 5..9/02.10.2007;
- Situația sumelor achitate de E.C. SA pentru sumele poprite conform dosar executare nr. .../2015 (BEJ V.D.) şi dovezi de plată;
- Adeverința nr. 4../02.06.2021 emisa de S.G. SRL pentru sumele reținute din salariul lui I.L. in dosar exec. .../2015 (BEJ V.D.);
- Extrase de cont card, titular I.L., emise de Banca X pentru perioada ...-...;
- Răspuns formulat de Banca X la termenul din data de .... în dosar nr. .... împreună cu anexe;
- cererea de chemare în judecată și întâmpinării pârâtei.

De asemenea, am analizat prevederile legislative cuprinse în următoarele acte normative:

- Legea nr. 289/2004 privind regimul juridic al contractelor de credit pentru consum destinate consumatorilor, persoane fizice, în vigoare până la data de 20 iunie 2010;
- Ordonanța de Urgență nr. 50/2010 privind contractele de credit pentru consumatori, actualizată, în vigoare începând cu data de 21 iunie 2010;
- Standardul profesional nr. 35, Expertizele contabile.

Scanned with OKEN Scanner

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. 1, următorul răspuns:

În urma examinării înscrisurilor, au fost calculate sumele percepute de Banca X cu titlu de comision de acordare credit, comision de urmărire riscuri și diferența de dobândă față de valoarea dobânzii calculate la procentul de 10.9%, pe parcursul derulării contractului de credit bancar nr. 5..9/02.10.2007, achitate de I.L. până la data de 30.04.2021. Calculele expertizei sunt prezentate în Anexa nr. 2 la prezentul raport.

Centralizarea sumelor achitate de I.L. în contul contractului de credit și conversia sumelor în euro sunt prezentate în Anexa nr. 1 la prezentul raport. Se reține procentul de dobândă perceput de Banca X de 14.4% în vigoare la data efectuării plăților.

Concluzii obiectivul nr. 1

Potrivit materialului documentar, în legătură cu contractul de creditare nr. 5..9/02.10.2007, reclamantul I.L. a realizat plăți către Banca X cu titlu de comision de acordare credit, comision de urmărire riscuri și diferență de dobândă față de valoarea dobânzii calculate la procentul de 10.9%, de la data acordării creditului până la data de 30.04.2021, astfel:

- comision de acordare credit în valoare de 390,00 euro;
- comision de urmărire riscuri în valoare de 3.183,66 euro;
- diferență de dobândă față de valoarea dobânzii calculate la procentul de 10.9%, achitate până la data de 30.04.2021 în sumă de 2.622,61 euro.

OBIECTIV nr. 2 :

Să se calculeze dobânda legală penalizatoare cuvenită reclamantei pentru sumele calculate la obiectivul nr. 1, de la data plății fiecărei sume și până la data raportului de expertiză.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 2:

Pentru a răspunde la acest obiectiv, am examinat următoarele documente:

- Contractul de creditare nr. 5..9/02.10.2007;
- Situația sumelor achitate de E.C. SA pentru sumele poprite conform dosar executare nr. .../2015 (BEJ V.D.) și dovezi de plată;
- Adeverința nr. 4../02.06.2021 emisa de S.G. SRL pentru sumele reținute din salariul lui I.L. in dosar exec. .../2015 (BEJ V.D.);
- Răspuns formulat de Banca X la termenul din data de .... în dosar nr. .... împreună cu anexe;
- cererea de chemare în judecată și întâmpinării pârâtei.

De asemenea, am analizat prevederile legislative cuprinse în următoarele acte normative:

- Ordonanța nr. 9/21.01.2000, privind nivelul dobânzii legale pentru obligații bănești, în forma în vigoare de la 25 ianuarie 2000 până la 31 august 2011;

Scanned with OKEN Scanner

- Ordonanța nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, actualizată, în vigoare de la data de 01 septembrie 2011;
- Standardul profesional nr. 35, Expertizele contabile.

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. 2, următorul răspuns:

Referitor la calculul dobânzii legale, expertiza a realizat calculele cu luarea în considerare a următoarelor prevederi legale:

- Calculul dobânzii legale a fost realizat până la data de 01.09.2011 potrivit prevederilor art.3 din Ordonanța nr. 9/21.01.2000:

"(1)Dobânda legală se stabilește, în materie comercială, la nivelul dobânzii de referință a Băncii Naționale a României.

(2)Potrivit art. 7 din Codul comercial, sunt comercianți cei care fac fapte de comerț, având comerțul ca o profesiune obișnuită, și societățile comerciale.

(3)În toate celelalte cazuri dobânda legală se stabilește la nivelul dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, diminuat cu 20 %.

(4)Nivelul dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, în funcție de care se stabilește dobânda legală, este cel din prima zi lucrătoare a anului, pentru dobânda legală cuvenită pe semestrul I al anului în curs, și cel din prima zi lucrătoare a lunii iulie, pentru dobânda legală cuvenită pe semestrul II al anului în curs."

Începând cu data de 01 septembrie 2011 calculele expertizei au fost realizate prin considerarea Ordonanței nr. 13/2011, cu modificările și completările ulterioare, după caz:

"Art. 3 (1)Rata dobânzii legale remuneratorii se stabilește la nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, care este rata dobânzii de politică monetară stabilită prin hotărâre a Consiliului de administrație al Băncii Naționale a României.

(2)Rata dobânzii legale penalizatoare se stabilește la nivelul ratei dobânzii de referință plus 4 puncte procentuale.

(3) În raporturile juridice care nu decurg din exploatarea unei întreprinderi cu scop lucrativ, în sensul art. 3 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, rata dobânzii legale se stabilește potrivit prevederilor alin. (1), respectiv alin. (2), diminuat cu 20%.

(4)Nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României va fi publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, prin grija Băncii Naționale a României, ori de câte ori nivelul ratei dobânzii de politică monetară se va modifica."

Astfel, rata dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, utilizată în calculele prezentei expertize a fost:

Scanned with OKEN Scanner

Perioada de aplicabilitate (începând cu data)	Rata dobânzii de referință a BNR*	Perioada de aplicabilitate (începând cu data)	Rata dobânzii de referință a BNR*
08.08.2022	5.5	01.10.2013	4.25
07.07.2022	4.75	06.08.2013	4.5
11.05.2022	3.75	02.07.2013	5
06.04.2022	3	03.05.2013	5.25
10.02.2022	2.5	30.03.2012	5.25
11.01.2021	2	03.02.2012	5.5
10.11.2021	1.75	06.01.2012	5.75
06.10.2021	1.5	03.11.2011	6
18.01.2021	1.25	05.05.2010	6.25
06.08.2020	1.5	30.03.2010	6.5
02.06.2020	1.75	04.02.2010	7
23.03.2020	2	06.01.2010	7.5
08.05.2018	2.5	30.09.2009	8
08.02.2018	2.25	05.08.2009	8.5
09.01.2018	2	01.07.2009	9
08.11.2017	1.75	07.05.2009	9.5
04.10.2017	1.75	05.02.2009	10
07.05.2015	1.75	01.08.2008	10.25
01.04.2015	2	27.06.2008	10
05.02.2015	2.25	07.05.2008	9.75
08.01.2015	2.5	26.03.2008	9.5
05.11.2014	2.75	04.02.2008	9
01.10.2014	3	08.01.2008	8
05.08.2014	3.25	01.11.2007	7.5
05.02.2014	3.5	01.08.2007	7
09.01.2014	3.75	26.06.2007	7
06.11.2013	4		

**Notă: Informațiile au fost preluate de pe site-ul oficial al BNR, www.bnro.ro*

În temeiul normelor legale mai sus invocate și a calculelor expertizei prezentate la răspunsul față de obiectivul nr. 1, s-a procedat la calculul dobânzii legale penalizatoare pentru fiecare debit în parte. Calculele efectuate pentru formularea prezentului răspuns sunt prezentate în anexa nr. 1 la prezentul raport.

Concluzii obiectivul nr. 2

Astfel cum se prezinta in Anexa nr. 1 la prezentul raport, cuantumul total al dobânzii legale cuvenit reclamantei pentru sumele achitate potrivit răspunsului la obiectivul nr. 1, de la data plății fiecărei sume și până la data de 10.08.2022 este în cuantum total de 2.446,37 euro, din care:

- pentru debitul total de 390 euro reprezentând comision de acordare credit a fost calculată o dobândă legală în valoare de 414.99 euro.

- pentru debitul total de 5.806,27 euro reprezentând comision de urmărire riscuri și diferențe de dobândă față de valoarea dobânzii calculate la procentul de

Scanned with OKEN Scanner

10.9 %, percepută între data încheierii contractului şi data de 30.04.2021, a fost calculată o dobândă legală în valoare de 2.031,38 euro.

Capitolul III Concluzii

În conformitate cu examinările materialului documentar menționat în introducerea şi cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă, formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivele (întrebările) fixate acesteia:

OBIECTIV nr. 1:

Să se calculeze sumele achitate cu titlu de comision de acordare credit, comision de urmărire riscuri şi diferența de dobândă față de valoarea dobânzii calculate la procentul de 10.9%, pe parcursul derulării contractului de credit bancar nr. 5..9/02.10.2007, percepute de la data încheierii contractului şi achitate până la data de 30.04.2021, convertite în euro.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 1:

Potrivit materialului documentar, în legătură cu contractul de creditare nr. 5..9/02.10.2007, reclamantul I.L. a realizat plăți către Banca X cu titlu de comision de acordare credit, comision de urmărire riscuri şi diferență de dobândă față de valoarea dobânzii calculate la procentul de 10.9%, de la data acordării creditului până la data de 30.04.2021, astfel:

- comision de acordare credit în valoare de 390,00 euro;
- comision de urmărire riscuri în valoare de 3.183,66 euro;
- diferență de dobândă față de valoarea dobânzii calculate la procentul de 10.9%, achitate până la data de 30.04.2021 în sumă de 2.622,61 euro.

OBIECTIV nr. 2 :

Să se calculeze dobânda legală penalizatoare cuvenită reclamantei pentru sumele calculate la obiectivul nr. 1, de la data plății fiecărei sume şi până la data raportului de expertiză.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 2:

Astfel cum se prezinta in Anexa nr. 1 la prezentul raport, cuantumul total al dobânzii legale cuvenit reclamantei pentru sumele achitate potrivit răspunsului la obiectivul nr. 1, de la data plății fiecărei sume şi până la data de 10.08.2022 este în cuantum total de 2.446,37 euro, din care:

- pentru debitul total de 390 euro reprezentând comision de acordare credit a fost calculată o dobândă legală în valoare de 414.99 euro.
- pentru debitul total de 5.806,27 euro reprezentând comision de urmărire riscuri şi diferențe de dobândă față de valoarea dobânzii calculate la procentul de 10.9 %, percepută între data încheierii contractului şi data de 30.04.2021, a fost calculată o dobândă legală în valoare de 2.031,38 euro.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul IV Anexe

Anexa nr. 1 – Situația sumelor achitate de I.L. în perioada 05.2015 – 04.2021

Anexa nr. 2 – Situația imputației sumelor achitate de I.L. în virtutea contractului de credit bancar nr. 5..9/02.10.2007, calcule dobânda legală

***

Prezentul Raport de expertiză judiciară contabilă și fiscală a fost întocmit într-un număr de patru exemplare, semnat și parafat pe fiecare pagină, dintre care un exemplar pentru instanță, câte un exemplar pentru fiecare parte și un exemplar pentru expert.

Anexa nr. 1

Situația sumelor achitate de I.L. în perioada 05.2015 – 04.2021

Data	Plătitor/Suma achitată			Curs mediu lunar* (Lei/Euro)	Conversie in Eur
	E.C. SA	S.G. SRL	Card Banca X		
	(LEI)	(LEI)	(LEI)		(EUR)
20.05.2015			3590.04	4.4469	807.31
09.06.2015	1029			4.4682	230.29
24.06.2015		421	281	4.4682	157.11
07.07.2015	932	421		4.4385	304.83
07.08.2015	915	421		4.4230	302.06
08.09.2015	966	436		4.4232	316.97
08.10.2015	907	436		4.4220	303.71
10.11.2015	941	436		4.4445	309.82
08.12.2015	1165	436		4.5040	355.46
08.01.2016	1189	502		4.5303	373.26
08.02.2016	1089	502		4.4818	354.99
11.03.2016	954	502		4.4657	326.04
08.04.2016	952	502		4.4727	325.08
09.05.2016	983	502		4.4994	330.04
09.06.2016	1514	502		4.5218	445.84
11.07.2016	918	502		4.4858	316.55
09.08.2016	895	502		4.4594	313.27
09.09.2016	913	502		4.4506	317.93
13.10.2016	916	502		4.4942	315.52
10.11.2016	955	502		4.5102	323.05
08.12.2016	987	502		4.5173	329.62
11.01.2017	1436	502		4.5016	430.51
10.02.2017	1056	502		4.5120	345.3
13.03.2017	981	502		4.5482	326.06
10.04.2017	929	502		4.5299	315.9
11.05.2017	1169	502		4.5540	366.93

Scanned with OKEN Scanner

09.06.2017	982	502		4.5714	324.63
10.07.2017	1056	502		4.5681	341.06
11.08.2017	1325	502		4.5784	399.05
12.09.2017	1011	502		4.5978	329.07
12.10.2017	940	502		4.5885	314.26
13.11.2017	882	502		4.6314	298.83
08.12.2017	1139	502		4.6359	353.98
09.01.2018	1291	502		4.6500	385.59
12.02.2018	1136	522		4.6555	356.14
15.03.2018	1041	522		4.6605	335.37
16.04.2018	973	689		4.6565	356.92
11.05.2018	1277	689		4.6387	423.83
12.06.2018	866	689		4.6611	333.61
31.07.2018		689		4.6502	148.17
31.08.2018		689		4.6437	148.37
30.09.2018		689		4.6466	148.28
31.10.2018		689		4.6651	147.69
30.11.2018		689		4.6610	147.82
31.12.2018		689		4.6530	148.08
31.01.2019		689		4.7037	146.48
28.02.2019		689		4.7478	145.12
31.03.2019		689		4.7538	144.94
30.04.2019		689		4.7583	144.8
31.05.2019		689		4.7595	144.76
30.06.2019		689		4.7252	145.81
31.07.2019		689		4.7290	145.7
31.08.2019		689		4.7286	145.71
30.09.2019		689		4.7376	145.43
31.10.2019		689		4.7538	144.94
30.11.2019		689		4.7683	144.5
31.12.2019		689		4.7773	144.22
31.01.2020		689		4.7785	144.19
28.02.2020		800		4.7828	167.27
31.03.2020		800		4.8263	165.76
30.04.2020		800		4.8342	165.49
31.05.2020		800		4.8365	165.41
30.06.2020		800		4.8393	165.31
31.07.2020		800		4.8380	165.36
31.08.2020		800		4.8372	165.38
30.09.2020		800		4.8586	164.66
31.10.2020		800		4.8733	164.16
30.11.2020		800		4.8699	164.27
31.12.2020		800		4.8707	164.25
31.01.2021		800		4.8728	164.18
28.02.2021		800		4.8741	164.13
31.03.2021		800		4.8878	163.67
30.04.2021		800		4.9221	162.53
TOTAL	**38610**	**43759**	**3871.04**		**18742.63**

** Notă: Cursul mediu lunar a fost preluat de pe site-ul www.cursbnr. ro*

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 2

Situația imputației sumelor achitate de I.L. în virtutea contractului de credit bancar nr. 5..9/02.10.2007, calcule dobânda legală

Nr. Rata	Data scadentei	Calcule conform obiective expertiză				Plați efectuate (EUR)							Diferențe dobândă (EUR)	Diferențe comision (EUR)	Diferențe luate in calculul dobânzii legale (EUR)	Total dobânda legala (EUR)
		Rata credit	Rata dobânda 10,9%	Comision admin	Anuitate cf obiective (EUR)	Data plății	Rata credit	Rata dobândă	Comision admin	Comision urmărire riscuri	Comision acordare credit	Total sume decontate conf. extras cont (EUR)				
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15=14+13	16
	02.10.2007					02.10.2007					390	390		390	390.00	414.99
1	25.10.2007	92.70	139.28	10.00	241.98	25.10.2007	92.7	139.28	10	56		297.98	0.00	56	56.00	59.34
2	25.11.2007	93.55	180.82	10.00	284.37	25.11.2007	93.55	180.82	10	56		340.37	0.00	56	56.00	58.99
3	25.12.2007	94.40	179.97	10.00	284.37	25.12.2007	94.4	179.97	10	56		340.37	0.00	56	56.00	58.66
4	25.01.2008	95.25	179.12	10.00	284.37	25.01.2008	94.16	180.21	10	56		340.37	1.09	56	57.09	59.42
5	25.02.2008	96.12	178.25	10.00	284.37	25.02.2008	93.46	186.44	10	56		345.9	8.19	56	64.19	66.43
6	25.03.2008	96.99	177.38	10.00	284.37	25.03.2008	94.35	185.55	10	56		345.9	8.17	56	64.17	66.04
7	25.04.2008	97.87	176.50	10.00	284.37	25.04.2008				2.35		2.35		2.35	2.35	2.38
						11.07.2008				25.55		25.55		25.55	25.55	25.71
						29.01.2009				19.76		19.76		19.76	19.76	18.78
						20.05.2015	80.53	233.17	10.00	56.00		379.70	56.67	56	112.67	49.03
8	25.05.2008	98.76	175.61	10.00	284.37	20.05.2015	81.49	232.21	10.00	56.00		379.70	56.60	56	112.60	49.02
9	25.06.2008	99.66	174.71	10.00	284.37	20.05.2015				47.91		47.91		47.91	47.91	20.85
						09.06.2015		212.20	10.00	8.09		230.29	37.49	8.09	45.58	19.69
						24.06.2015	82.47	19.03				101.50	19.03	0	19.03	8.17
10	25.07.2008	100.56	173.81	10.00	284.37	24.06.2015				55.61		55.61		55.61	55.61	23.88
						07.07.2015	64.2	230.24	10	0.39		304.83	56.43	0.39	56.82	24.3
						07.08.2015	19.26					19.26		0	0.00	0
11	25.08.2008	101.48	172.89	10.00	284.37	07.08.2015		216.8	10	56		282.80	43.91	56	99.91	42.24
						08.09.2015	84.46	12.44				96.90	12.44	0	12.44	5.21

Scanned with OKEN Scanner

12	25.09.2008	102.40	171.97	10.00	284.37	08.09.2015		154.07	10	56	220.07		56	56.00	23.4
						08.10.2015	85.48	74.15			159.63	56.25	0	56.25	23.25
13	25.10.2008	103.33	171.04	10.00	284.37	08.10.2015		78.08	10	56	144.08		56	56.00	23.14
						10.11.2015	86.5	149.12			235.62	56.16	0	56.16	22.94
14	25.11.2008	104.27	170.10	10.00	284.37	10.11.2015		8.2	10	56	74.20		56	56.00	22.85
						08.12.2015	87.54	217.96			305.50	56.06	0	56.06	22.62
15	25.12.2008	105.21	169.16	10.00	284.37	08.12.2015				49.96	49.96		49.96	49.96	20.16
						08.01.2016	88.59	225.11	10	6.04	329.74	55.95	6.04	61.99	24.72
16	25.01.2009	106.17	168.20	10.00	284.37	08.01.2016				43.52	43.52		43.52	43.52	17.34
						08.02.2016	89.65	224.05	10	12.48	336.18	55.85	12.48	68.33	26.93
17	25.02.2009	107.13	167.24	10.00	284.37	08.02.2016				18.81	18.81		18.81	18.81	7.4
						11.03.2016	55.88	222.97	10	37.19	326.04	55.73	37.19	92.92	36.1
						08.04.2016	34.85				34.85		0	0.00	0
18	25.03.2009	108.11	166.26	10.00	284.37	08.04.2016	2.35	221.88	10	56	290.23	55.62	56	111.62	42.89
						09.05.2016	89.47				89.47		0	0.00	0
19	25.04.2009	109.09	165.28	10.00	284.37	09.05.2016		174.57	10	56	240.57	9.29	56	65.29	24.75
						09.06.2016	92.92	46.21			139.13	46.21	0	46.21	17.28
20	25.05.2009	110.08	164.29	10.00	284.37	09.06.2016	21.05	219.66	10	56	306.71	55.37	56	111.37	41.72
						11.07.2016	72.99				72.99		0	0.00	0
21	25.06.2009	111.08	163.29	10.00	284.37	11.07.2016		177.56	10	56	243.56	14.27	56	70.27	25.98
						09.08.2016	95.16	40.98			136.14	40.98	0	40.98	14.95
22	25.07.2009	112.09	162.28	10.00	284.37	09.08.2016		111.13	10	56	177.13		56	56.00	20.44
						09.09.2016	96.31	106.26			202.57	55.11	0	55.11	19.83
23	25.08.2009	113.11	161.26	10.00	284.37	09.09.2016		49.36	10	56	115.36		56	56.00	20.17
						13.10.2016	97.46	166.88			264.34	54.98	0	54.98	19.5

Scanned with OKEN Scanner

24	25.09.2009	114.13	160.24	10.00	284.37	13.10.2016				51.18	51.18		51.18	51.18	18.13
						10.11.2016	93.16	215.07	10	4.82	323.05	54.83	4.82	59.65	20.87
						08.12.2016	5.47				5.47		0	0.00	0
25	25.10.2009	115.17	159.20	10.00	284.37	08.12.2016	44.26	213.89	10.00	56.00	324.15	54.69	56	110.69	38.27
						11.01.2017	55.55				55.55		0	0.00	0
26	25.11.2009	116.22	158.15	10.00	284.37	11.01.2017	96.27	212.69	10	56	374.96	54.54	56	110.54	37.63
						10.02.2017	4.74				4.74		0	0.00	0
27	25.12.2009	117.27	157.10	10.00	284.37	10.02.2017	63.08	211.48	10.00	56.00	340.56	54.38	56	110.38	37.04
						13.03.2017	39.14				39.14		0	0.00	0
28	25.01.2010	118.34	156.03	10.00	284.37	13.03.2017	10.67	210.25	10	56	286.92	54.22	56	110.22	36.47
						10.04.2017	92.78				92.78		0	0.00	0
29	25.02.2010	119.41	154.96	10.00	284.37	10.04.2017		157.12	10	56	223.12	2.16	56	58.16	19
						11.05.2017	104.69	51.89			156.58	51.89	0	51.89	16.71
30	25.03.2010	120.50	153.87	10.00	284.37	11.05.2017		144.35	10	56	210.35		56	56.00	18.01
						09.06.2017	105.95	63.40			169.35	53.88	0	53.88	17.08
31	25.04.2010	121.59	152.78	10.00	284.37	09.06.2017		89.28	10	56	155.28		56	56.00	17.76
						10.07.2017	107.22	117.20			224.42	53.70	0	53.70	16.76
32	25.05.2010	122.70	151.67	10.00	284.37	10.07.2017		50.64	10	56	116.64		56	56.00	17.48
						11.08.2017	108.51	154.55			263.06	53.52	0	53.52	16.42
33	25.06.2010	123.81	150.56	10.00	284.37	11.08.2017		69.99	10	56	135.99		56	56.00	17.2
						12.09.2017	109.81	133.90			243.71	53.33	0	53.33	16.11
34	25.07.2010	124.94	149.43	10.00	284.37	12.09.2017		19.36	10	56	85.36		56	56.00	16.92
						12.10.2017	111.13	183.21			294.34	53.14	0	53.14	15.79
35	25.08.2010	126.07	148.30	10.00	284.37	12.10.2017				19.92	19.92		19.92	19.92	5.92
						13.11.2017	51.51	201.24	10	36.08	298.83	52.94	36.08	89.02	26.02

Scanned with OKEN Scanner

						08.12.2017	60.95				60.95		0	0.00	0
36	25.09.2010	127.22	147.15	10.00	284.37	08.12.2017	27.14	199.89	10	56	293.03	52.74	56	108.74	31.35
						09.01.2018	86.67				86.67		0	0.00	0
37	25.10.2010	128.37	146.00	10.00	284.37	09.01.2018	34.40	198.52	10	56	298.92	52.52	56	108.52	30.74
						12.02.2018	80.78				80.78		0	0.00	0
38	25.11.2010	129.54	144.83	10.00	284.37	12.02.2018	12.22	197.14	10	56	275.36	52.31	56	108.31	30.07
						15.03.2018	104.34				104.34		0	0.00	0
39	25.12.2010	130.71	143.66	10.00	284.37	15.03.2018		165.03	10	56	231.03	21.37	56	77.37	21.07
						16.04.2018	117.96	30.71			148.67	30.71	0	30.71	8.2
40	25.01.2011	131.90	142.47	10.00	284.37	16.04.2018		142.25	10	56	208.25		56	56.00	14.95
						11.05.2018	119.37	52.08			171.45	51.86	0	51.86	13.64
41	25.02.2011	133.10	141.27	10.00	284.37	11.05.2018		186.38	10	56	252.38	45.11	56	101.11	26.55
						12.06.2018	120.80	6.52			127.32	6.52	0	6.52	1.65
42	25.03.2011	134.31	140.06	10.00	284.37	12.06.2018		140.29	10	56	206.29	0.23	56	56.23	14.46
						31.07.2018	97.01	51.16			148.17	51.16	0	51.16	12.69
						31.08.2018	25.24				25.24		0	0.00	0
43	25.04.2011	135.53	138.84	10.00	284.37	31.08.2018		57.13	10.00	56.00	123.13		56	56.00	13.59
						30.09.2018	15.43	132.85			148.28	51.14	0	51.14	12.13
						31.10.2018	108.29				108.29		0	0.00	0
44	25.05.2011	136.76	137.61	10.00	284.37	31.10.2018				39.40	39.40		39.4	39.40	9.12
						30.11.2018		121.22	10	16.60	147.82		16.6	16.60	3.75
						31.12.2018	80.81	67.27			148.08	50.88	0	50.88	11.25
						31.01.2019	44.40				44.40		0	0.00	0
45	25.06.2011	138.00	136.37	10.00	284.37	31.01.2019		36.08	10	56	102.08		56	56.00	12.07
						28.02.2019		145.12			145.12	44.83	0	44.83	9.42

Scanned with OKEN Scanner

						31.03.2019	126.71	5.79				132.50	5.79	0	5.79	1.19
46	25.07.2011	139.26	135.11	10.00	284.37	31.03.2019					12.44	12.44		12.44	12.44	2.56
						30.04.2019		91.24	10	43.56		144.80		43.56	43.56	8.69
						31.05.2019	50.53	94.23				144.76	50.36	0	50.36	9.78
						30.06.2019	77.70					77.70		0	0.00	0
47	25.08.2011	140.52	133.85	10.00	284.37	30.06.2019		2.11	10	56		68.11		56	56.00	10.57
						31.07.2019		145.7				145.70	13.96	0	13.96	2.56
						31.08.2019	109.59	36.12				145.71	36.12	0	36.12	6.42
						30.09.2019	20.18					20.18		0	0.00	0
48	25.09.2011	141.80	132.57	10.00	284.37	30.09.2019		59.25	10.00	56.00		125.25		56	56.00	9.66
						31.10.2019	21.81	123.13				144.94	49.81	0	49.81	8.31
						30.11.2019	109.51					109.51		0	0.00	0
49	25.10.2011	143.08	131.29	10.00	284.37	30.11.2019				34.99		34.99		34.99	34.99	5.63
						31.12.2019		113.21	10.00	21.01		144.22		21.01	21.01	3.28
						31.01.2020	76.60	67.59				144.19	49.51	0	49.51	7.44
						28.02.2020	56.30					56.30		0	0.00	0
50	25.11.2011	144.38	129.99	10.00	284.37	28.02.2020		44.97	10	56		110.97		56	56.00	8.15
						31.03.2020	31.53	134.23				165.76	49.21	0	49.21	6.88
						30.04.2020	102.97					102.97		0	0.00	0
51	25.12.2011	145.70	128.67	10.00	284.37	30.04.2020			6.52	56		62.52		56	56.00	7.56
						31.05.2020		161.93	3.48			165.41	33.26	0	33.26	4.32
						30.06.2020	136.11	15.66				151.77	15.66	0	15.66	1.96
52	25.01.2012	147.02	127.35	10.00	284.37	30.06.2020				13.54		13.54		13.54	13.54	1.69
						31.07.2020		112.90	10	42.46		165.36		42.46	42.46	5.1
						31.08.2020	102.32	63.06				165.38	48.61	0	48.61	5.62

Scanned with OKEN Scanner

						30.09.2020	35.42				35.42		0	0.00	0
53	25.02.2012	148.35	126.02	10.00	284.37	30.09.2020		63.24	10	56	129.24		56	56.00	6.23
						31.10.2020	53.10	111.06			164.16	48.28	0	48.28	5.11
						30.11.2020	86.30				86.30		0	0.00	0
54	25.03.2012	149.70	124.67	10.00	284.37	30.11.2020		11.97	10	56	77.97		56	56.00	5.71
						31.12.2020	3.59	160.66			164.25	47.96	0	47.96	4.65
						31.01.2021	137.48				137.48		0	0.00	0
55	25.04.2012	151.06	123.31	10.00	284.37	31.01.2021				26.70	26.70		26.7	26.70	2.45
						28.02.2021		124.83	10.00	29.30	164.13	1.52	29.3	30.82	2.73
						31.03.2021	117.56	46.11			163.67	46.11	0	46.11	3.86
						30.04.2021	25.20				25.20		0	0.00	0
56	25.05.2012	152.43	121.94	10.00	284.37	30.04.2021		71.33	10.00	56.00	137.33		56	56.00	4.48
			8472.09					11094.70		3183.66	390.00	21191.18	2622.61	3573.66	6196.27	2446.37

Scanned with OKEN Scanner

5.2.4. Studiu de caz privind calculul drepturilor salariale cuvenite câștigate în instanță – Raport de expertiză contabilă extrajudiciară

În urma acțiunii intentate pe rolul instanței de judecată, persoana fizică E.C. a câștigat dreptul de a fi reîncadrat în postul deținut anterior deciziei de concediere și, implicit, dreptul de a-i fi plătite de angajatorul X S.R.L. drepturile salariale cuvenite în perioada septembrie 2020-iunie 2022. Întrucât hotărârea definitivă și executorie a instanței nu a fost respectată voluntar de angajatorul X S.R.L., persoana fizică E.C. a apelat la un executor judecătoresc pentru efectuarea procedurilor de executare silită a hotărârii.

În decursul derulării procedurilor de executare silită, a fost necesară contractarea unui expert contabil extrajudiciar pentru calculul drepturilor salariale cuvenite stabilite de instanță. Având în vedere specializarea și reputația expertului contabil A.B., partea a apelat și a putut contracta serviciile de expertiză contabilă extrajudiciară ale acestuia. În continuare este redat raportul de expertiză extracontabilă întocmit de A.B., cu prezentarea etapelor și a calculelor efectuate în derularea mandatului să de expert contabil extrajudiciar.

BENEFICIARUL RAPORTULUI :
Birou Executor Judecătoresc S.L.
Ref la Dosar executare silită nr. ..../2024
Obiectul cauzei: executare silită
Creditor urmăritor: E.C.
Debitor urmărit: X S.R.L.

RAPORT
de expertiză contabilă extrajudiciară

Capitolul I. Introducere
Paragraful (I)

Subsemnatul, A.B., expert contabil posesor al carnetului de expert contabil nr. ..... cu viza de exercitare a profesiei pe anul 2024, înscris in Tabloul Corpului Experților Contabili si Contabililor Autorizați din România în Secțiunea I,

Paragraful (II)

În baza contractului nr. ..... / .....2024 am acceptat misiunea efectuării unei expertize contabile extrajudiciare pentru E.C., cu domiciliul ..... În virtutea contractului și pe parcursul procedurilor de executare silită, am fost numit prin Încheierea executorului judecătoresc S.L., să efectuez prezenta expertiză

Scanned with OKEN Scanner

contabilă extrajudiciară în cauza având ca obiect litigiu privind acțiune de executare silită, părțile implicate fiind:

- Creditor urmăritor : E.C.,
- Debitor urmărit: X S.R.L.

Paragraful (III)

Împrejurările și circumstanțele care l-au determinat pe client să apeleze la prestația noastră sunt:

Având în vedere cererea de executare silită depusă de creditorul E.C. în contradictoriu cu debitorul X S.R.L.., în baza Sentinței civile nr. .../.....2022 a Tribunalului ..., dosar ....., Încheiere civilă din .....2022 a Tribunalului ..., dosar ....., Decizia civilă nr. ..../.....2022 a Curții de Apel ... și Certificat din data de .....2023, dosar ..... s-a pronunțat încheierea de încuviințare a executării silite nr. ..../.....2023 a Judecătoriei Constanța, în dosarul .....

Potrivit Certificatului emis de Curtea de Apel Constanța în data de ....2023 cu referire la Decizia nr. ..../.....2023 a aceleiași instanțe în dosar nr. ...., în rejudecare instanța: ia act de renunțarea reclamantului la judecata capetelor de cerere având ca obiect plata drepturilor salariale aferente perioadei februarie – 15 septembrie 2020 și a drepturilor salariale „integral 100%" aferente perioadei stării de urgență. Admite în parte cererea de chemare în judecată, astfel cum aceasta a fost reținută spre rejudecare. Obligă pârâta la plata către reclamant a unei despăgubiri egale cu salariile indexate, majorate și reactualizate și cu celelalte drepturi de care ar fi beneficiat salariatul începând cu data de 16.09.2020 și până la data de 21.06.2022. Respinge, ca nefondate, restul capetelor de cerere. Obligă pârâta la plata către reclamant a sumei de 900 de lei, cu titlu de cheltuieli de judecată în primă instanță, acordate proporțional admiterii pretențiilor.

Paragraful (IV)

Conform art. nr. _ din contractul nr. ____, obiectivul fixat prezentei expertize contabile extrajudiciare este:

1. Să se calculeze despăgubirile egale cu salariile indexate, majorate și reactualizate și cu celelalte drepturi de care ar fi beneficiat salariatul de la data concedierii la data reintegrării.

Paragraful (V)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada ....2024-....03.2024, la sediul expertului contabil.

Pentru efectuarea prezentei expertize, au fost consultate documentele cauzei puse la dispoziție de beneficiarul raportului.

Paragraful (VI)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în:

- Sentința civilă nr. .../.... a Tribunalului ..., dosar ...,
- Încheierea civilă din .. a Tribunalului ..., dosar ...,
- Decizia civilă nr. .../....2022 a Curții de Apel ... și Certificat din data de ....2023, dosar ....,

Scanned with OKEN Scanner

- Încheierea de încuviinţare a executării silite nr. .../....2023 a Judecătoriei ..., în dosarul ...,
- Contract individual de muncă nr. .../....2019,
- Act adiţional nr. .../....2019,
- Raport per salariat generat din Revisal, emis de X S.R.L. în data de 2022,
- Contractul Colectiv de munca înregistrat la ITM cu nr. .../....2019 – extras privitor la valoarea tichetelor de masă ce se acordă salariaţilor prin obligaţia ce revine angajatorului (pct.2, pagina 8),
- Standardul profesional 35 emis de C.E.C.C.A.R.

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei a fost pus la dispoziţia expertului de către solicitant la data semnării contractului nr. .....

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei, pe lângă documentele mai sus amintite, include şi legislaţia şi reglementările specifice în vigoare.

Paragraful (VII)

Redactarea prezentului raport de expertiză s-a făcut în perioada ....2024-....03.2024. În cauză nu s-au efectuat alte expertize contabile şi nu s-au utilizat lucrările altor experţi.

Paragraful (VIII)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost stabilită la ....04.2024.

Capitolul II Desfăşurarea lucrărilor de expertiză contabilă extrajudiciară

OBIECTIV nr. 1 :

Să se calculeze despăgubirile egale cu salariile indexate, majorate şi reactualizate şi cu celelalte drepturi de care ar fi beneficiat salariatul de la data concedierii la data reintegrării.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 1:

Pentru a răspunde obiectivului expertizei, am examinat următoarele documente:

- Contract individual de muncă nr. .../....2019,
- Act adiţional nr. .../....2019,
- Raport per salariat generat din Revisal, emis de X S.R.L. în data de 2022,
- Contractul Colectiv de munca înregistrat la ITM cu nr. .../....2019 – extras privitor la valoarea tichetelor de masă ce se acordă salariaţilor prin obligaţia ce revine angajatorului (pct.2, pagina 8).

De asemenea, am analizat prevederile legislative cuprinse în următoarele acte normative:

- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare de la 1 ianuarie 2016 („Codul fiscal");
- Hotărârea nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, emisă de Guvernul României („Normele metodologice de aplicare");

Scanned with OKEN Scanner

- Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 1 martie 2003;
- Standardul profesional nr. 35, Expertizele contabile.

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. 1, următorul răspuns:

În speță, pentru calculul drepturilor salariale, potrivit materialului documentar, calculele au valorificat salariului brut de 4300 lei pe lună înscris în actul adițional nr. .../.....2019. Perioada de la data concedierii la data reintegrării, considerată în calculul expertizei, a fost 16.09.2020 – 20.06.2022.

Potrivit materialului documentar, pentru perioada de calcul a expertizei au fost luate în considerare 37 de zile de concediu de odihnă de care ar fi beneficiat salariatul, precum și acordarea de tichete de masă proporțional cu numărul de zile lucrătoare din fiecare lună.

Calculele expertizei nu au luat în considerare plăți care ar fi fost realizate în legătură cu sumele calculate, întrucât materialul documentar alocat expertizei nu a cuprins înscrisuri justificative în legătură cu acest aspect. De asemenea, nu au fost identificate alte înscrisuri privind majorări sau reactualizări ale salariilor cu alte drepturi, comparativ cu situația calculelor prezentate în anexa nr. 1 la prezentul raport.

Potrivit calculelor realizate, rezultă că reclamantul urmăritor ar fi beneficiat în calitate de salariat, de la data concedierii la data reintegrării, de venituri salariale în cuantum total de 57.200 lei și de tichete de masă în valoare cumulată de 5.600 lei.

Întrucât răspunsul la expertiză vizează și realizarea unui calcul al valorilor indexate cu rata inflației, arătăm că aceasta presupune utilizarea formulelor de calcul comunicate de Institutul Național de Statistică (INS), respectiv:

A. folosind indicele preturilor de consum:

A= Suma inițială de actualizat * IPC / 100

sau

B. folosind rata inflației:

B= Suma inițială de actualizat * Rata Inflației / 100 + Suma inițială de actualizat

Menționam că indiferent de metoda de calcul folosită, rezultatul actualizării este același deoarece Rata Inflației = IPC – 100

Unde IPC = Indicele Prețurilor de Consum lunar

Potrivit calculelor prezentate in Anexa nr. 1 la prezentul raport, valoarea în cuantum total de 57.200 lei reprezentând salarii nete de plată, actualizată cu rata inflației însumează 73.264 lei, iar valoarea în cuantum total de 5.600 lei reprezentând contravaloare tichete de masă cuvenite, actualizată cu rata inflației însumează 7.130

Scanned with OKEN Scanner

lei. Menționăm că actualizarea cu rata inflației a fost posibilă până la luna februarie 2024, întrucât aceasta este cea mai recentă lună pentru care există informații privind IPC disponibile public, necesare întocmirii prezentului raport.

Capitolul III Concluzii

În conformitate cu examinările materialului documentar menționat în introducerea și cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă, formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivul (întrebarea) fixat acesteia:

OBIECTIV nr. 1 :

Să se calculeze despăgubirile egale cu salariile indexate, majorate și reactualizate și cu celelalte drepturi de care ar fi beneficiat salariatul de la data concedierii la data reintegrării.

RĂSPUNS la obiectivul nr. 1:

Potrivit calculelor realizate, rezultă că reclamantul urmăritor ar fi beneficiat în calitate de salariat, de la data concedierii la data reintegrării, respectiv în perioada 16.09.2020 – 20.06.2022, de venituri salariale în cuantum total de 57.200,00 lei și de tichete de masă în valoare cumulată de 5.600 lei.

Calculele expertizei nu au luat în considerare plăți care ar fi fost realizate în legătură cu sumele calculate, întrucât materialul documentar nu a cuprins înscrisuri justificative în legătură cu acest aspect. De asemenea, nu au fost identificate alte înscrisuri privind majorări sau reactualizări ale salariilor cu alte drepturi, comparativ cu situația calculelor prezentate în anexa nr. 1 la prezentul raport.

Întrucât răspunsul la expertiză vizează și realizarea unui calcul al valorilor indexate cu rata inflației, valoarea în cuantum total de 57.200 lei reprezentând salarii nete de plată, actualizată cu rata inflației însumează 73.264 lei, iar valoarea în cuantum total de 5.600 lei reprezentând contravaloare tichete de masă cuvenite, actualizată cu rata inflației însumează 7.130 lei. Menționăm că actualizarea cu rata inflației a fost posibilă până la luna februarie 2024, întrucât aceasta este cea mai recentă lună pentru care există informații privind IPC disponibile public, necesare întocmirii prezentului raport.

Prezentul raport a fost întocmit în trei exemplare originale, pe baza documentelor prezentate la paragraful VI, cu respectarea regulilor deontologice în analiza aspectelor evaluate pe perioada efectuării expertizei contabile.

Capitolul IV Anexe

Anexa 1 Situația salariilor indexate de care ar fi beneficiar salariatul de la data concedierii la data reintegrării

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 1

Situația salariilor indexate de care ar fi beneficiat salariatul de la data concedierii la data reintegrării

Luna	An	Salariul de baza	Nr ore lucrătoare	Venit brut	Contrib. pentru pensia suplim. (25%)	Contrib. pt.asig. soc. de sănătate (10%)	Nr tichete de masa	Val bruta tichete	Venit net	Deducere personala lunara	Venit baza de calcul	Impozit calculat si reținut	Salariu net de plata	Valoare tichete de masa	Data plății* drepturilor salariale	IPC** (%)	Salariu actualizat cu rata inflației	Tichete masa actualizate cu rata inflației
septembrie	2020	4300	88	2150	538	215	11	110	1507	405	1102	110	1287	110	10/15/2020	137.75	1773	152
octombrie	2020	4300	176	4300	1075	430	22	220	3015	0	3015	302	2493	220	11/16/2020	137.44	3426	302
noiembrie	2020	4300	160	4300	1075	430	20	200	2995	0	2995	300	2495	200	12/15/2020	137.27	3425	275
decembrie	2020	4300	168	4300	1075	430	21	210	3005	0	3005	301	2494	210	1/15/2021	136.79	3412	287
ianuarie	2021	4300	160	4300	1075	430	20	200	2995	0	2995	300	2495	200	2/15/2021	135.00	3368	270
februarie	2021	4300	160	4300	1075	430	20	200	2995	0	2995	300	2495	200	3/15/2021	134.45	3355	269
martie	2021	4300	184	4300	1075	430	23	230	3025	0	3025	303	2492	230	4/15/2021	133.93	3338	308
aprilie	2021	4300	168	4300	1075	430	21	210	3005	0	3005	301	2494	210	5/17/2021	133.33	3325	280
mai	2021	4300	160	4300	1075	430	20	200	2995	0	2995	300	2495	200	6/15/2021	132.63	3309	265
iunie	2021	4300	160	4300	1075	430	20	200	2995	0	2995	300	2495	200	7/15/2021	132.27	3300	265
iulie	2021	4300	176	4300	1075	430	22	220	3015	0	3015	302	2493	220	8/16/2021	131.00	3266	288
august	2021	4300	176	4300	1075	430	22	220	3015	0	3015	302	2493	220	9/15/2021	130.69	3258	288
septembrie	2021	4300	176	4300	1075	430	22	220	3015	0	3015	302	2493	220	10/15/2021	129.60	3231	285
octombrie	2021	4300	168	4300	1075	430	21	210	3005	0	3005	301	2494	210	11/15/2021	127.33	3176	267
noiembrie	2021	4300	168	4300	1075	430	21	210	3005	0	3005	301	2494	210	12/15/2021	127.33	3176	267
decembrie	2021	4300	176	4300	1075	430	22	220	3015	0	3015	302	2493	220	1/17/2022	126.44	3152	278
ianuarie	2022	4300	160	4300	1075	430	20	400	3195	0	3195	320	2475	400	2/15/2022	124.60	3084	498

Scanned with OKEN Scanner

februarie	2022	4300	160	4300	1075	430	20	400	3195	0	3195	320	2475	400	3/15/2022	123.88	3066	496
martie	2022	4300	184	4300	1075	430	23	460	3255	0	3255	326	2469	460	4/15/2022	121.59	3002	559
aprilie	2022	4300	152	4300	1075	430	19	380	3175	0	3175	318	2477	380	5/16/2022	117.20	2903	445
mai	2022	4300	176	4300	1075	430	22	440	3235	0	3235	324	2471	440	6/15/2022	115.84	2862	510
iunie	2022	4300	96	10535	2634	1054	12	240	7087	0	7087	709	6138	240	7/15/2022	114.97	7057	276
TOTAL													**57200**	**5600**			**73264**	**7130**

Nota:
* Potrivit contractului individual de muncă, data plății salariului este data de 15 a lunii următoare sau următoarea zi lucrătoare din lună.
** In calcule s-a folosit Indicele lunar al preturilor de consum (IPC) comunicat de Institutul National de Statistică (INS) potrivit site-ului http://statistici.insse.ro. Actualizarea cu rata inflației a fost posibila până la luna februarie 2024, întrucât aceasta este cea mai recentă lună pentru care există informații privind IPC disponibile public, la data prezentului raport.

Scanned with OKEN Scanner

5.3. Grile de testare și fixare a învățării

Rutina poate deveni un obstacol atât în perfecționarea profesională, cât și în procesul de învățare. Pentru a preîntâmpina un asemenea context, ruperea rutinei prin testarea periodică a cunoștințelor dobândite încurajează gândirea critică și oferă ocazia de a experimenta diverse scenarii practice. Deopotrivă, prin testare se creează premisele dezvoltării unei perspective mai clare asupra provocărilor sau a nevoii de perfecționare în domeniul contabilității. Fiecare test, fie că aduce succes sau dificultăți, reprezintă o oportunitate de învățare și adaptare. În plus, aceste instrumente cultivă disciplina, atenția la detalii și capacitatea de a aplica regulile în mod creativ.

Testarea cu ajutorul grilelor este un mod rapid și adesea plăcut de verificare a cunoștințelor, scopul fiind acela de a îmbunătăți performanța profesională și de a pregăti profesionistul contabil pentru un viitor dinamic și provocator.

Prin abordarea acestor exerciții cu perseverență și dedicație, profesionistul contabil își poate depăși limitele în sensul asigurării unei evoluții constante, devenind un profesionist de încredere și o resursă valoroasă în domeniul profesiei, fie ca liber profesionist, fie ca membru într-o echipă sau organizație.

5.3.1. Grile propuse pentru testarea și fixarea învățării

1. Care dintre următoarele afirmații nu reprezintă o condiție pentru admiterea în cadrul profesiei de expert contabil:
   a) Candidatul a suferit condamnări în cazuri penale în trecut.
   b) Candidatul are studii superioare economice.
   c) Candidatul a promovat cu media 8 probele la examenul de acces la profesie.

2. Pentru a putea profesa, experții contabili au obligația să fie înscriși în:
   a) Clubul experților contabili judiciari;
   b) Registrul Comerțului;
   c) Tabloul CECCAR.

3. Sunt forme de exercitare a profesiei de expert contabil judiciar:
   a) Persoana fizică autorizată înregistrată la Registrul Comerțului.

Scanned with OKEN Scanner

b) Asociat și administrator într-o societate comercială cu răspundere limitată cu obiect de activitate în domeniul contabilității.
c) Cenzor într-un organism profesional.

4. Identificați afirmația corectă privind activitățile care pot fi executate de experții contabili:
a) Experții contabili execută expertizele extrajudiciare dispuse de instanțele de judecată în cauze penale.
b) Experții contabili pot acorda asistență de specialitate privind ținerea contabilității unei activități economice organizate.
c) Experții contabili nu pot efectua expertize tehnice judiciare dacă sunt membri în Grupul Experților Contabili Judiciari.

5. Expertul contabil trebuie să dețină atât cunoștințe temeinice în domeniul contabilității, precum și cunoștințe în domeniul:
a) Juridic.
b) Medical.
c) Ingineresc.

6. Atribuirea calității de expert tehnic judiciar se organizează de către:
a) Ministerul Justiției.
b) Ministerul Educației.
c) Ministerul Dezvoltării.

7. Poate dobândi calitatea de expert tehnic judiciar persoana care:
a) Este cetățean din afara spațiului european, dar cunoaște limba română.
b) Este licențiat în domeniul juridic și are un stagiu de cel puțin 3 ani în specialitatea contabilitate.
c) Niciun răspuns nu este corect.

8. În ansamblul reglementărilor privind expertiza contabilă, prezintă prioritate:
a) Reglementările legale.
b) Reglementările profesiei.
c) Reglementările procedurale.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

9. Pot fi destinatari ai expertizelor contabile:

a) Instanțele judecătorești și organele de investigare penală.
b) Persoanele fizice și juridice.
c) Ambele variante sunt corecte.

10. Identificați afirmația adevărată:

a) Expertiza contabilă reprezintă o investigație criminalistică a înscrisurilor de natura juridică sau economică.
b) Expertiza contabilă vizează investigarea unor fapte sau tranzacții economico-financiare, gestionare sau patrimoniale.
c) Expertiza contabilă contribuie, în toate cazurile, la aflarea adevărului în speţele civile.

11. Rolul expertizei contabile judiciare este:

a) Să contribuie la aflarea adevărului și la soluționarea justă de către organul cu atribuții jurisdicționale, a cauzelor aflate în diverse stadii procesuale.
b) Să asculte martorii, să verifice declarațiile martorilor și a părților în probele cu interogatoriile în fazele procesuale și să considere declarațiile părților în formularea concluziilor expertizei.
c) Să folosească drept mijloc de probă și de asigurare a calității informațiilor în susținerea punctelor de vedere a părților.

12. Alegeți răspunsul care coincide scopului expertizelor contabile:

a) Expertizele contabile sunt lucrări publice, fiind supuse publicității.
b) Expertizele contabile conțin exprimări punctuale față de specificul unei cauze, interpretarea lor fiind mărginită la împrejurările cauzei.
c) Răspunsurile expertizelor contabile pot fi extrapolate la alte cauze similare.

13. Care dintre următoarele afirmații este falsă:

a) Expertiza tehnică judiciară este realizată de un expert tehnic autorizat de Ministerul Educației.

b) Expertiza tehnică judiciară este un mijloc de probă în justiție, o lămurire sau o dovedire a unor împrejurări de fapt, fundamentată pe cercetări științifice de specialitate.
c) Expertiza contabilă judiciară este o cercetare de calitate menită să lămurească modul de reflectare în contabilitate a unor fapte sau tranzacții economico-financiare.

14. Care dintre următoarele trăsături este specifică expertizelor contabile judiciare:
a) este un mijloc de probă în cauzele civile sau penale doar dacă organele judiciare o consideră necesară pentru clarificarea unor împrejurări sau fapte;
b) este un mijloc de probă în cauzele civile sau penale care trebuie să fie admis de organul judiciar în orice conjuncturi;
c) nu este un mijloc de probă admisibil în cauzele civile sau penale.

15. Care dintre următoarele trăsături este specifică expertizelor contabile extrajudiciare:
a) Se realizează pentru lămurirea unor fapte sau împrejurări, fiind o lucrare științifică opozabilă părților;
b) are un caracter amiabil, fiind utilizată, de regulă, pentru susținerea unor puncte de vedere.
c) Este un mijloc de probă în justiție.

16. Care dintre următoarele afirmații este adevărată:
a) Expertiză contabilă extrajudiciară este considerată un mijloc de probă în instanță dacă este depusă odată cu cererea de chemare în judecată.
b) Expertiza contabilă extrajudiciară este utilizată pentru argumentarea sau soluționarea amiabilă a unor spețe.
c) Expertiza contabilă judiciară are un caracter amiabil și reprezintă o activitate permanentă a expertului contabil judiciar.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

17. Care dintre următoarele afirmații privind expertizele contabile judiciare este adevărată:

a) Efectuarea misiunilor de expertiză contabilă este o activitate permanentă a expertului contabil judiciar.
b) Efectuarea misiunilor de expertiză contabilă este o activitate permanentă a expertului contabil extrajudiciar.
c) Efectuarea misiunilor de expertiză contabilă este o activitate ocazională a expertului contabil judiciar.

18. Care dintre următoarele criterii de clasificare a expertizelor contabile este eronat:

a) După natura juridică.
b) După scopul pentru care au fost solicitate.
c) După răspunsurile așteptate.

19. După natura lor, expertizele contabile se clasifică în:

a) Civile, penale, extrajudiciare.
b) Civile și penale.
c) Comerciale, civile, fiscale și penale.

20. Care clasificare a expertizelor contabile este corectă:

a) Expertize contractuale și extrajudiciare..
b) Expertize civile, penale și extrajudiciare.
c) Expertize civile, asiguratorii și extrajudiciare.

21. Care dintre următoarele afirmații conțin doar principii deontologice care guvernează activitatea expertului contabil:

a) Independența, rigoarea, moralitatea expertului contabil;
b) Independența, competența expertului contabil și calitatea expertizelor contabile;
c) Competența, specializarea, obiectivitatea expertului contabil.

22. Este un principiu deontologic care guvernează activitatea expertului contabil:

a) Respectul față de persoanele din jur;
b) Responsabilitatea efectuării expertizelor contabile;

c) Responsabilitatea obținerii vizei de calitate pe raportul de expertiză contabilă.

23. Care dintre următoarele afirmații conțin doar principii fundamentale care guvernează activitatea expertului contabil, potrivit Codului etic național al profesioniștilor contabili din România:

a) Integritatea, obiectivitatea, respectul față de normele tehnice și profesionale;
b) Integritatea, independența, confidențialitatea;
c) Obiectivitatea, independența, competența profesională și prudența.

24. Care dintre următoarele afirmații conțin doar principii fundamentale care guvernează activitatea expertului contabil, potrivit Codului etic național al profesioniștilor contabili din România:

a) Integritatea, obiectivitatea, confidențialitatea, comportamentul profesional;
b) Integritatea, independența, confidențialitatea, comportamentul profesional;
c) Respectul față de normele tehnice și profesionale, independența, competența profesională și prudența.

25. În derularea misiunilor de expertiză contabilă judiciară, independența expertului contabil este determinată de:

a) Obligația de a depune la dosarul cauzei a unui exemplar din contractul de prestări servicii în calitate de expert consilier.
b) Obligația de a evalua și declara toate cazurile de incompatibilitate, abținere și recuzare stabilite de reglementările procedurale în vigoare.
c) Ambele variante sunt adevărate.

26. Care dintre următoarele situații reprezintă incompatibilități în efectuarea expertizelor contabile judiciare:

a) Expertul contabil desemnat de instanță este locuiește în cartier cu directorul economic al uneia dintre părți.

Scanned with OKEN Scanner

b) Expertul contabil desemnat de instanță a fost salariatul uneia dintre părți în urmă cu 2 ani.
c) Expertul contabil are același nume de familie cu una dintre părți, deși nu există grad de rudenie cu aceasta.

27. În derularea misiunilor de expertiză contabilă extrajudiciară, profesionistul contabil respectă secretul și confidențialitatea misiunii dacă:
a) Respectă dorințele clientului prevăzute în contractul agreat de părți.
b) Respectă normele profesionale ale Corpului.
c) Nicio variantă nu este adevărată.

28. Identificați enunțul adevărat:
a) Expertiza contabilă judiciară este o analiză științifică exhaustivă, care se poate extinde pentru a proba adevărul într-o cauză, dacă expertul consideră că întrebările adresate expertizei sunt formulate eronat.
b) Expertiza contabilă judiciară se limitează la cercetarea aspectelor de natură economico-financiară indicate în întrebările adresate expertizei.
c) Expertiza contabilă judiciară se limitează la documentele aflate la dosarul cauzei, expertul contabil nefiind în drept să solicite părților înscrisuri sau lămuriri suplimentare.

29. Reprezintă o particularitate a expertizei contabile judiciare:
a) Semnarea, între expertul contabil desemnat de instanță și partea în sarcina căreia stă obligația plății onorariului, a unui contract pentru efectuarea expertizei contabile judiciare.
b) Depunerea la instanță a raportului de expertiză semnat doar de expertul desemnat, dacă nu s-a ajuns un consens asupra răspunsurilor la întrebările expertizei între expertul desemnat și expertul consilier propus de parte.
c) Raportul de expertiză poate confirma sau infirma concluziile controlului efectuat de autorități într-o anume cauză cu privire la pagube, abateri, lipsuri.

Scanned with OKEN Scanner

30. Pe parcursul derulării misiunilor de expertiză contabilă, expertul se poate regăsi într-un dintre următoarele ipostaze:

a) Expert desemnat sau expert consilier în expertizele contabile judiciare sau expert solicitat în expertizele contabile extrajudiciare.
b) Expert desemnat sau expert numit în expertizele contabile judiciare.
c) Expert parte sau expert consilier în expertizele contabile judiciare.

31. Expertul consilier este:

a) Expertul contabil recomandat de una dintre părțile aflate într-un litigiu care poate fi admis de organul cu atribuții jurisdicționale să participe la efectuarea expertizei contabile.
b) Expertul contabil recomandat de una dintre părți care îl reprezintă în instanță.
c) Expertul contabil solicitat să efectueze o expertiză contabilă extrajudiciară.

32. Competența expertului contabil înseamnă:

a) Expertul contabil respectă obligațiile de pregătire profesională continuă și de testare a cunoștințelor acumulate.
b) Expertul contabil deține cunoștințele necesare specializării la care se referă expertiza.
c) Ambele variante sunt corecte.

33. Opțiunea pentru a efectua expertize contabile judiciare poate fi formulată de experții contabili:

a) Pentru una sau mai multe specializări.
b) Doar pentru două specializări.
c) Doar pentru toate specializările.

34. Care dintre următoarele analize nu face obiectul expertizei contabile?

a) Analiza înscrisurilor privind tranzacții financiare și înregistrări contabile.

Scanned with OKEN Scanner

b) Analiza gestionară a unei activități economice.
c) Verificarea calculului de penalități cu neglijarea restanțelor la plată.

35. O misiune de expertiză contabilă este considerată a fi de calitate dacă:
a) Este îndeplinită cu conștiinciozitate, devotament, corectitudine și imparțialitate de expertul contabil.
b) Raportul de expertiză contabilă este util solicitantului.
c) Ambele variante sunt corecte.

36. Care dintre următoarele afirmații este corectă:
a) Desemnarea expertului contabil pentru efectuarea unei expertize contabile judiciare reprezintă o obligație și nu poate fi refuzată decât pentru motive temeinice.
b) Desemnarea expertului contabil pentru efectuarea unei expertize contabile judiciare reprezintă o opțiune și poate fi refuzată pentru motive temeinice.
c) Expertul contabil poate accepta efectuarea expertizelor contabile judiciare sau extrajudiciare în funcție de programul său de lucru și de încărcătura de lucrări.

37. Pentru efectuarea unei expertize contabile judiciare într-o cauză civilă, instanța poate numi:
a) Unul sau trei experți contabili judiciari.
b) Doar un expert contabil judiciar.
c) Un număr nelimitat de experți contabili judiciari.

38. Care dintre următoarele informații nu se include în actul de numire a expertului contabil pentru efectuarea unei expertize tehnice judiciare:
a) Denumirea entității unde expertul contabil este salariat.
b) Numele complet al expertului contabil și onorariul provizoriu.
c) Întrebările adresate expertizei.

39. Care dintre următoarele informații nu se include în actul de numire a expertului contabil pentru efectuarea unei expertize tehnice judiciare:
a) Numele expertului consilier, dacă acesta a fost admis de instanță.

Scanned with OKEN Scanner

b) Termenul până la care trebuie să fie depus raportul de expertiză contabilă judiciară.
c) Opisul documentelor aflate la dosarul cauzei.

40. Drepturile expertului contabil judiciar în timpul efectuării unor misiuni de expertiză contabilă penală sunt:
a) Să solicite lămuriri părților doar cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul judiciar.
b) să beneficieze de măsuri de protecție în condițiile legii.
c) Ambele răspunsuri sunt adevărate.

41. Alegeți răspunsul corect:
a) Adresa de convocare a părților trebuie să fie comunicată acestora cu cel puțin 5 zile anterior datei convocării.
b) Adresa de convocare a părților trebuie să fie comunicată acestora până cel târziu în ziua anterioară datei convocării.
c) Niciun răspuns nu este corect.

42. Care dintre următoarele afirmații sunt adevărate:
a) Documentarea lucrărilor de expertiză au un caracter particular și se limitează punctual la întrebările adresate expertizei.
b) Documentarea lucrărilor expertizei trebuie să includă orice documente pe care părțile le consideră necesare pentru susținerea punctului lor de vedere.
c) Documentarea lucrărilor de expertiză se rezumă doar la documentele aflate la dosarul cauzei, expertul neavând dreptul de a solicita părților înscrisuri suplimentare.

43. Raportul de expertiză contabilă judiciară conține:
a) Indicarea termenului fixat pentru depunerea raportului de expertiză.
b) Doar concluziile expertului desemnat de instanță, dacă expertul consilier admis în cauză are păreri distincte..
c) O descriere succintă a principalelor critici formulate e expert față de modul de formulare a obiectivelor expertizei.

Scanned with OKEN Scanner

44. Raportul de expertiză contabilă conține:
   a) Două capitole.
   b) Trei capitole.
   c) Nu conține capitole.

45. Identificați capitolul din raportul de expertiză contabilă judiciară în care sunt descrise împrejurările și circumstanțele litigiului pentru lămurirea cărora a fost dispusă administrarea probei cu expertiza contabilă:
   a) Capitolul I, Introducere.
   b) Capitolul II. Desfășurarea expertizei contabile.
   c) Capitolul III. Concluzii.

46. Răspunsurile formulate în rapoartele de expertiză contabilă trebuie să fie fundamentate pe:
   a) Documente justificative și evidențe contabile.
   b) Declarațiile martorilor, documente justificative și evidențe contabile.
   c) Punctele de vedere ale părților, documente justificative.

47. Identificați capitolul din raportul de expertiză contabilă judiciară în care sunt descrise în amănunt operațiile și calculele efectuate de expertul contabil cu privire la analiza materialului documentar:
   a) Capitolul I, Introducere.
   b) Capitolul II. Desfășurarea expertizei contabile.
   c) Capitolul III. Concluzii

48. Alegeți varianta de răspuns care privește conținutul Capitolului III, Concluzii al raportului de expertiză contabilă judiciară:
   a) Descrierea amănunțită a operațiilor și calculelor efectuate de expertul contabil si concluziile rezultate din aceasta.
   b) Concluzia fiecărui răspuns la întrebările adresate expertizei.
   c) Aprecierea expertului cu privire la formularea întrebărilor adresate expertizei.

Scanned with OKEN Scanner

49. Alegeţi afirmaţia corectă privitoare la formatul în care raportul de expertiză contabilă judiciară poate fi depus la instanţa care administrează proba cu expertiza:

a) Raportul de expertiză contabilă judiciară trebuie semnat şi parafat pe fiecare pagină de expertul contabil desemnat şi de experţii consilieri.
b) Raportul de expertiză contabilă judiciară trebuie semnat şi parafat pe fiecare pagină doar de expertul contabil desemnat, semnătura experţilor consilieri fiind opţională.
c) Raportul de expertiză contabilă judiciară trebuie semnat şi parafat doar pe ultima pagină de expertul contabil desemnat şi de experţii consilieri

50. Opinia separată inclusă în raportul de expertiză contabilă judiciară reprezintă:

a) Opinia experţilor consilieri care diferă de opinia expertului/experţilor desemnaţi de instanţă şi care se înscrie în raport la un paragraf separat.
b) Opinia expertului contabil pentru un răspuns alternativ la întrebările adresate expertizei, pentru situaţiile când expertului nu îi sunt clare obiectivele expertizei.
c) Opinia unui alt expert într-o cauză similară.

51. Alegeţi afirmaţia care nu reprezintă o condiţie pentru a fi auditor de calitate în cadrul CECCAR:

a) Deţinerea exercitării depline a drepturilor civile.
b) Nu este cetăţean român.
c) Este apt din punct de vedere medical.

52. Alegeţi afirmaţia care reprezintă o condiţie pentru a fi auditor de calitate în cadrul CECCAR:

a) Deţine calitatea de expert contabil.
b) Nu este cetăţean român.
c) deţine calitatea de contabil autorizat..

Scanned with OKEN Scanner

53. Care dintre următoarele afirmații este falsă cu privire la atribuțiile auditorului de calitate:

a) Auditorul de calitate realizează o examinare profesionistă a formei raportului de expertiză contabilă.
b) Auditorul de calitate poate solicita expertului desemnat comunicarea materialului documentar pentru realizarea unei analize proprii de specialitate.
c) Auditorul de calitate întocmește un referat de verificare tehnico-profesională, la cererea comisiilor de disciplină ale CECCAR pentru lucrările de expertiză contabilă înaintate acestor comisii.

54. Care dintre următoarele elemente nu reprezintă factori care pot influența onorariul expertului contabil:

a) Complexitatea lucrărilor.
b) Rezultatele financiare obținute de client datorită grijii și solicitudinii expertului contabil.
c) Timpul necesar expertizei și necesitatea documentării permanente, inclusiv prin apelarea la abonamente de legislație.

55. Pentru efectuarea misiunilor de expertiză contabilă judiciară, experții contabili:

a) Pot primi flori și atenții de la părți, dar nu și onorarii în bani.
b) Pot primi flori, atenții și onorarii de la părți.
c) Niciuna din variante nu este corectă.

56. Pentru efectuarea misiunilor de expertiză contabilă judiciară în cauze penale, experții contabili:

a) Pot negocia cu partea care plătește onorariul, cuantumul sumei.
b) Pot solicita organului cu atribuții jurisdicționale penale suplimentarea onorariului cuvenit expertizei.
c) Nu au dreptul să emită pretenții cu privire la cuantumul onorariului expertizei, in niciun context.

57. Pentru efectuarea misiunilor de expertiză contabilă extrajudiciară, experții contabili:

a) Nu pot primi onorarii, ci doar salarii de la beneficiarii raportului.

Scanned with OKEN Scanner

b) Pot primi doar onorariile stabilite prin contractul agreat cu beneficiarii raportului.
c) Pot primi onorariile stabilite contractual și alte comisioane suplimentare, întrucât onorariile pentru expertizele extrajudiciare nu sunt stabilite de un judecător.

58. Identificați care dintre următoarele afirmații este adevărată:
a) Expertul contabil judiciar desemnat de instanță pentru efectuarea expertizei poate delega efectuarea lucrărilor expertizei unui colaborator.
b) Expertul contabil judiciar desemnat de instanță pentru efectuarea expertizei nu poate delega efectuarea lucrărilor expertizei unui colaborator sau asistent
c) Expertul contabil judiciar desemnat de instanță pentru efectuarea expertizei poate delega efectuarea unei părți din lucrările expertizei unui asistent.

59. Identificați care dintre următoarele afirmații este adevărată în cazul expertizei contabile extrajudiciară:
a) Expertul contabil extrajudiciar poate delega efectuarea lucrărilor expertizei unui colaborator sau asistent.
b) Expertul contabil extrajudiciar nu poate delega efectuarea lucrărilor expertizei unui colaborator sau asistent.
c) Expertul contabil extrajudiciar nu poartă răspunderea finală asupra concluziilor expertizei, întrucât răspunderea se transferă persoanei căreia i-a fost delegată lucrarea.

60. Care sunt tipurile de răspunderi care pot fi imputate expertului contabil pentru nerespectarea dispozițiilor legale în efectuarea expertizelor contabile judiciare sau extrajudiciare:
a) Răspunderea disciplinară, administrativă, civilă sau penală.
b) Răspunderea civilă sau penală
c) Răspunderea disciplinară

Scanned with OKEN Scanner

61. Care dintre următoarele acțiuni nu sunt considerate abateri disciplinare comise de experți contabili conform Regulamentului de organizare și funcționare a CECCAR:

a) Păstrarea secretului profesional.
b) Exercitarea misiunilor de expertiză contabilă în condiții de incompatibilitate sau conflict de interese.
c) Comportamentul necuviincios față de membrii Corpului.

62. Aplicarea sancțiunilor disciplinare împotriva experților contabili care se fac vinovați de abateri disciplinare se face de către:

a) Președintele filialei.
b) Comisia de disciplină a filialei.
c) Auditorul de calitate.

63. Care dintre următoarele sancțiuni nu este aplicată la nivelul Corpului experților contabili, în funcție de severitatea abaterilor săvârșite de aceștia:

a) Avertisment scris.
b) Amenda.
c) Interzicerea exercitării profesiei de expert contabil.

64. Care dintre următoarele abateri realizate de expertul contabil judiciar poate atrage aplicarea sancțiunii cu amenda judiciară:

a) Refuzul expertului de a accepta efectuarea expertizei.
b) Nesemnarea și neparafarea de către expert a raportului de expertiză contabilă pe fiecare filă.
c) Luarea de mită.

65. Pentru situațiile când expertul contabil a fost sancționat cu amendă judiciară, alegeți răspunsul care indică o posibilitate legală pe care acesta o poate urma:

a) În termen de 10 zile de la comunicarea ordonanței/încheierii de amendare, expertul poate formula cerere de anulare sau reducere a amenzii.
b) Expertul poate alege să plătească amenda judiciară.
c) Ambele variante sunt corecte.

Scanned with OKEN Scanner

66. Care dintre următoarele fapte reprezintă infracțiune și poate antrena răspunderea penală a expertului contabil în derularea mandatului său:

a) Luarea de mită.
b) Nedepunerea la timp a declarațiilor fiscale privind calculul impozitelor datorate,
c) Nicio variantă de răspuns nu este adevărată.

67. Care dintre următoarele fapte nu reprezintă infracțiuni și nu pot antrena răspunderea expertului contabil în derularea mandatului său:

a) Luarea de mită și favorizarea infractorului.
b) Mărturia mincinoasă.
c) Niciun răspuns nu este corect.

68. Care dintre următoarele fapte reprezintă infracțiune și poate antrena răspunderea penală a expertului contabil în derularea mandatului său:

a) Dezvăluirea fără drept a informațiilor.
b) Nedepunerea raportului de expertiză la termenul fixat.
c) Comportamentul necuviincios față de colegi.

69. Care sunt componentele răspunderii civile în sensul Codului Civil românesc:

a) Răspunderea delictuală și răspunderea civilă.
b) Răspunderea penală și amenda.
c) Răspunderea profesională și răspunderea morală.

70. Care dintre următoarele variante reprezintă măsuri de garantare a răspunderii civile privind activitatea desfășurată de experții contabili:

a) Încheierea unui contract cu includerea unor clauze de răspundere contractuală.
b) Încheierea unei polițe de asigurare.
c) Nu există măsuri de garantare a răspunderii civile privind activitatea desfășurată de experții contabili care să fie reglementate de legislația românească.

Scanned with OKEN Scanner

5.3.2. Răspunsuri la grile

1	a
2	c
3	b
4	b
5	a
6	a
7	c
8	a
9	c
10	b
11	a
12	b
13	a
14	a
15	b
16	b
17	c
18	c
19	a
20	b
21	b
22	b
23	a
24	a
25	c
26	b
27	b
28	b
29	c
30	a

31	a
32	c
33	a
34	c
35	c
36	a
37	a
38	a
39	c
40	c
41	a
42	a
43	a
44	b
45	a
46	a
47	b
48	b
49	a
50	a
51	b
52	a
53	b
54	b
55	c
56	b
57	b
58	b
59	a
60	a

61	a
62	b
63	b
64	a
65	c
66	a
67	c
68	a
69	a
70	b

Scanned with OKEN Scanner

Anexe

Anexa nr. 1

Declarația privind starea de independență

Dată în fața noastră,
Auditor de calitate
.....

DECLARAȚIE

Subsemnatul ....., expert contabil cu numărul matricol (număr carnet) ....., în legătură cu cauza ce face obiectul Dosarului nr. ..... al ....., declar următoarele:

a) nu mă aflu în niciuna dintre situațiile de incompatibilitate sau conflict de interese prevăzute de art.11 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 aprobată prin Legea nr. 42/1995, și de art. 8 din Hotărârea Conferinței Naționale a Corpului Experților Contabili și a Contabililor Autorizați din România nr. 53/2005 emisă în baza art.19 lit.d) din Ordonanța Guvernului nr. 65/1994, aprobată prin Legea nr. 42/1995.

b) Față de prevederile reglementărilor sus-menționate mă aflu în următoarele situații:
- .....
- .....
- .....

c) În cauza respectivă (nu) au fost numiți experți parte:
- .....
- .....
- .....

Prezenta declarație este dată pe propria răspundere, fiind conformă cu realitate, având în vedere prevederile legii privind falsul în înscrisuri și declarații.

Data Semnătura

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 2

Contractul încheiat între parte şi expertul consilier al părţii / recomandat de parte

CONTRACT[53]

Între:

Expertul(ţii) contabil(i) / SC „_____", cu domiciliul / sediul social în _____, posesor(i) al (ai) carnetului(elor) de expert contabil nr. _____, în scris(şi) / (ă) în Tabloul Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România (CECCAR) în Secţiunea _____, denumit(ţi) / (ă) FURNIZOR(I), şi

_____ (Denumirea beneficiarului) cu domiciliul / sediul social în _____, re prezentat(ă) prin _____, denumit(ă) BENEFICIAR,

s-a încheiat prezentul contract pentru efectuarea unei expertize contabile extrajudiciare.

Art. 1. Furnizorul se obligă să procedeze la examinarea profesională şi să formuleze concluzii (răspunsuri) la următoarele obiective:

Obiectivul 1: _____

Obiectivul 2: _____

Obiectivul n: _____

Art. 2. Beneficiarul expertizei contabile extrajudiciare se obligă să pună la dispoziţia furnizorului următoarele materiale documentare:

1: _____

2: _____

n: _____

Art. 3. Furnizorul se obligă să întocmească RAPORTUL DE EXPERTIZĂ EXTRAJUDICIARĂ în conformitate cu normele profesionale specifice misiunilor privind expertizele contabile; acesta va fi depus la _____ până la data de _____.

Art. 4. Beneficiarul RAPORTULUI DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ EXTRAJUDICIARĂ se obligă să plătească furnizorului onorariul în sumă de _____ , din care _____ imediat după semnarea prezentului contract şi _____ până la data de _____.

---

[53] Standardul 35 prevede că modelul de contract prevăzut pentru efectuarea expertizelor extrajudiciare se foloseşte şi pentru încheierea contractului între parte şi expertul consilier al părţii / recomandat de parte, cu adaptările corespunzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

Art. 5. În conformitate cu principiile deontologiei profesiei contabile liberale, furnizorul se obligă să asigure confidențialitatea informațiilor la care are acces cu ocazia executării lucrărilor care fac obiectul prezentului contract.

Art. 6. Forța majoră Niciuna dintre părțile contractante nu răspunde de neexecutarea la termen sau/și de executarea în mod necorespunzător – total sau parțial – a oricărei obligații care îi revine în baza prezentului contract, dacă neexecutarea sau executarea necorespunzătoare a obligației respective a fost cauzată de forța majoră, așa cum este definită de lege.

Art. 7. Litigii În cazul în care rezolvarea neînțelegerilor nu este posibilă pe cale amiabilă, ele vor fi supuse spre soluționare comisiilor de arbitraj și, în cazul în care nu se rezolvă, instanțelor judecătorești competente.

Art. 8. Clauze finale

a) Daune interese: În cazul în care una dintre părți nu își îndeplinește obligațiile contractuale sau și le îndeplinește în mod necorespunzător, se obligă să plătească celeilalte părți penalități daune interese în valoare de _____.

b) Modificarea contractului: Orice modificare a condițiilor prezentului contract va face obiectul unui act adițional, inclusiv condițiile în care se poate modifica onorariul.

c) Încetarea contractului: Partea care invocă o cauză de încetare a prevederilor prezentului contract o va notifica celeilalte părți, cu cel puțin _____ zile înainte de data la care încetarea urmează să își producă efectele.

d) Rezilierea prezentului contract nu va avea niciun efect asupra obligațiilor deja scadente între părțile contractante.

Art. 9. Prezentul contract s-a încheiat în _____ exemplare, intră în vigoare cu data semnării și se completează cu prevederile legislației civile în materie.

Localitatea _____
Data _____
FURNIZOR, BENEFICIAR,

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 3

RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ JUDICIARĂ

Capitolul I INTRODUCERE

Paragraful (i)

Subsemnatul, _____, expert contabil, posesor al carnetului de expert contabil nr. _____, înscris în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în Secțiunea _____

(Dacă sunt mai mulți experți contabili, datele de identificare se repetă pentru fiecare, inclusiv pentru experții contabili consilieri ai părților / recomandați de părți)

Paragraful (ii)

Am fost numit(ți)/încuviințat(ți) prin _____ din data de _____ expert(ți) contabil(i) în dosarul nr. _____ (in clu siv denumirea organului care a dispus expertiza), _____, părțile implicate în proces fiind:

1. _____
2. _____

n. _____

(Pentru fiecare parte implicată în proces se va menționa: denumirea, domiciliul sau sediul social și calitatea procesuală)

Paragraful (iii)

Împrejurările și circumstanțele în care a luat naștere litigiul sunt:

_____

Paragraful (iv)

Pentru rezolvarea acestei cauze s-a dispus proba cu expertiza contabilă, căreia i s-au fixat următoarele obiective (întrebări):

1. _____
2. _____
n. _____

Paragraful (v)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada _____, la sediul social / domiciliul _____; părțile au fost citate în

Scanned with OKEN Scanner

data de _____, cu scrisoare recomandată cu conținut declarat și confirmare de primire anexată la raport (pentru cauze civile).

În cazul întocmirii unui raport de expertiză contabilă separat de către expertul consilier al părții, acesta nu are obligația convocării părților, făcându-se mențiune dacă a participat sau nu la convocarea expertului numit.

Paragraful (vi)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în _____, inclusiv legislația și reglementările specifice care au stat la baza efectuării expertizei contabile judiciare.

Paragraful (vii)

Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă s-a făcut în perioada _____. În cauză s-au efectuat / nu s-au efectuat alte expertize contabile; s-au utilizat / nu s-au utilizat lucrările al tor experți (tehnici, fiscali etc.).

Problemele ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei sunt:

_____

_____

Paragraful (viii)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la _____ și prelungită la _____ (dacă este cazul).

Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE

Obiectivul nr. i (i = 1, n)

Pentru a răspunde la obiectivul (întrebarea) nr. i s-au examinat următoarele documente:

_____

(Descriere detaliată, dacă este cazul)

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. i, următorul răspuns:

_____

_____

(Se redactează răspunsul clar, concis și fără ambiguități, cu precizări privind articolele din legile și reglementările în domeniu pe baza cărora se fundamentează răspunsurile/concluziile expertizei contabile)

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul III CONCLUZII

În conformitate cu examinările materialului documentar menționat în introducerea și cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă, formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivele (întrebările) fixate acesteia:

La obiectivul nr. 1 _____

_____

La obiectivul nr. 2 _____

_____

La obiectivul nr. n _____

_____

(Se vor relua răspunsurile din Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE)

Expert(ți) contabil(i):

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 4

RAPORT DE EXPERTIZĂ CONTABILĂ EXTRAJUDICIARĂ

Capitolul I INTRODUCERE

Paragraful (i)

Subsemnatul, _____, expert contabil, posesor al carnetului de expert contabil nr. _____, înscris în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în Secțiunea _____

(Dacă sunt mai mulți experți contabili, datele de identificare se repetă pentru fiecare)

Paragraful (ii)

În baza contractului nr. _____ am acceptat misiunea efectuării unei expertize contabile extrajudiciare pentru _____

_____

(Se menționează denumirea, domiciliul sau sediul social al clientului)

Paragraful (iii)

Împrejurările și circumstanțele care l-au determinat pe client să apeleze la prestația noastră sunt:

_____

Paragraful (iv)

Conform art. nr. _____ din contractul nr. _____, obiectivele fixate prezentei expertize contabile extrajudiciare sunt:

1. _____
2. _____
n. _____

Paragraful (v)

Lucrările expertizei contabile s-au efectuat în perioada _____, la sediul social / domiciliul _____.

.

Paragraful (vi)

Materialul documentar care a stat la baza efectuării expertizei constă în (inclusiv legislația și reglementările în domeniu):

_____.

Scanned with OKEN Scanner

Paragraful (vii)

Redactarea prezentului raport de expertiză contabilă s-a făcut în perioada _____. În cauză s-au efectuat / nu s-au efectuat alte expertize contabile; s-au utilizat / nu s-au utilizat lucrările al tor experți (tehnici, fiscali etc.).

Problemele ridicate de părțile interesate în expertiză și explicațiile date de acestea în timpul efectuării expertizei sunt:

_____

_____

Paragraful (viii)

Data pentru depunerea prezentului raport de expertiză contabilă a fost fixată la _____ și prelungită la _____ (dacă este cazul).

Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE

Obiectivul nr. i (i = 1, n)

Pentru a răspunde la obiectivul (întrebarea) nr. i s-au examinat următoarele documente:

_____

(Descriere detaliată, dacă este cazul)

În conformitate cu documentele expertizate formulăm, la obiectivul nr. i, următorul răspuns:

_____

_____

(Se redactează răspunsul clar, concis și fără ambiguități, cu precizări privind articolele din legile și reglementările în domeniu pe baza cărora se fundamentează răspunsurile/concluziile expertizei contabile)

Capitolul III CONCLUZII

În conformitate cu examinările materialului documentar menționat în introducerea și cuprinsul prezentului raport de expertiză contabilă, formulăm următoarele concluzii (răspunsuri) la obiectivele (întrebările) fixate acesteia:

La obiectivul nr. 1 _____

_____

La obiectivul nr. 2 _____

_____

Scanned with OKEN Scanner

La obiectivul nr. n _____

_____

(Se vor relua răspunsurile din Capitolul II DESFĂȘURAREA EXPERTIZEI CONTABILE)

Expert(ți) contabil(i):

Scanned with OKEN Scanner

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

Anghel, T., *Codul de procedură fiscală: comentariu pe articole*, Ed. Hamangiu, București, 2020.

Av. Obancia, A., *Acuzație de constituire de grup infracțional organizat, evaziune fiscală, delapidare, spălare de bani. Achitare în baza art. 16 alin. (1) lit. a) C. pr. pen. expertiza judiciară nu se poate pronunța pe realitatea sau fictivitatea operațiunilor comerciale, ci această apreciere trebuie să rezulte din analiza celorlalte mijloace de probă*, Revista romana de drept penal al afacerilor (Universul Juridic) nr. 1/2018., pp.119

Baias, F., Chelaru, E., Constantinovici, R., Macovei, I. (coord.), *Noul Cod civil. Comentarii pe articole*, Ed. C.H.Beck, București, 2012.

Balaciu, D. E., Bogdan, V., Feleaga L. & Popa A. L. (2014) *Colorful approach regarding creative accounting. An introspective study based on the association technique*, Accounting and Management Information Systems, vol. 13(4): 643-664

Bodu, S., *Răspunderea membrilor organelor de administrare ale societății insolvente (Partea I-a – Răspunderea în procedura de drept comun)/[Liability of the insolvent company's directors (Part I – Liability in the general law)]*, Revista societăților și a dreptului comercial (Rosetti), Nr. 1/2019.

Boroi, G., Stancu, M., *Drept procesual civil, ed. a 2-a*, Ed. Hamangiu, București, 2015.

Boulescu, M., Ghiță, M., *Expertiza contabilă*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2001, pp. 146, 192, 197.

Bufan, R., *Tratat de drept fiscal, vol.1, Teoria generală a dreptului fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2016.

Bufan, R., *Documentul justificativ: era pe când nu s-a zărit, azi îl vedem si nu e. Regimul documentelor justificative în dreptul contabil si în dreptul fiscal.*, Revista Română de Drept al Afacerilor, 2020, Issue 5, p19.

Danil, M., *Portret al judecătorului la tinerețe. Judecătorul, între dreptul de dispoziție al părților, aflarea adevărului, contradictorialitatea, dreptul la apărare, egalitatea de tratament și nepărtinirea*, Universul Juridic Premium, nr. 11/2022.

Dascălu, D., *Tratat de contencios fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2014.

Scanned with OKEN Scanner

„... Se înțelege că pe tărâmul arid dar și dur al contabilității, precum și al serviciilor conexe care se nasc din aceasta, a aduce în discuție și analiză de specialitate un astfel de subiect, respectiv cel al expertizei contabile, reprezintă un act de cutezanță academică, dar și de liberă disponibilitate, pentru a defini, sistematiza, analiza și a exemplifica conceptele care sunt legate de subiectul mai sus amintit. În condițiile în care la nivel național se impune și sunt discuții privind actualizarea Standardului profesional nr. 35, privind expertizele contabile, apariția unei astfel de lucrări, precum și a modalității în care este organizată o astfel de activitate, constituie elemente care fac din aceasta un punct de referință în literatura de specialitate prin rigoare, actualitate, dar și tact pedagogic, pentru cei care vor să se inițieze sau să se perfecteze în domeniul expertizelor contabile. (...)"

Prof. univ. dr.
Ioan-Bogdan ROBU

Scanned with OKEN Scanner